

وزارة الماليـــــة

المديرية المالية لمحافظة الإسماعيلية

مجلة هيئة مديري حسابات الحكومة

العدد السادس عشر الصادر فى سنة ١٩٨٨

إعداد

مكتب الدعم الفنى

العدد السادس عشر

حسابات الحكومة



علمية . فنية . تخصصية

تصدرها هيئة مديري حسابات الحكومة

بسم الله الرحمن الرحيم

" وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلماً "

صدق الله العظيم

هيئة مديرى حسابات الحكومة
١٦ شارع نجيب الريحانى ــ القاهرة ــ تليفون ٩١٥٦٥٤

فى هذا العدد

صفحة

أعضاء مجلس إدارة

هيئة مديرى حسابات الحكومة

١ ـ الاستاذ عبد الرحمن احمد عبد الرحمن	رئيس مجلس الادارة
٢ ـ الاستاذ عبد العليم عبد العزيز البربرى	نائب رئيس مجلس الادارة
٣ ـ الاستاذ يوسف عبد الحافظ عامر	السكرتير العام
٤ ـ الاستاذ سعد محمد غرباوى	أمين الصندوق
٥ ـ الاستاذ احمد فؤاد حسنين	عضوا
٦ ـ الاستاذ عبد الحميد على صالح	عضوا
٧ ـ الاستاذ يسرى على عبد العالى	عضوا
٨ ـ الاستاذ احمد صلاح الدين احمد	عضوا
٩ ـ الاستاذ عبد السلام محمد السعدنى	عضوا
١٠ ـ الاستاذ فؤاد سلطان	عضوا
١١ ـ الاستاذ شحاته عبد العزيز طلبه	عضوا
١٢ ـ الاستاذ عبد الغفار فرج مبارك	عضوا
١٣ ـ الاستاذ صابر عبد الحميد اسماعيل	عضوا
١٤ ـ الاستاذة عصمت السيد شعبان	عضوا
١٥ ـ الاستاذة سويه محمد هيكل	عضوا

حسابات الحكومة

مجلة علمية * فنية * تخصصية

تصدرها هيئة مديرى حسابات الحكومة



كلمة التحرير

بقلم : عبد الرحمن احمد عبد الرحمن
رئيس التحرير

الاخوة الزملاء ..

بالأمس القريب انقضى عام مالى وبدأ عام مالى جديد

انقضى العام المالى (٨٧/٨٨) بكل متاعبه ومشاقه والمعاناة التى تلاقونها فى سبيل تحقيق مبدأ سيادة القانون حتى يتحقق هدف من أسمى أهداف وطننا الحبيب .. هدف ألقيت مسئولية تحقيقه بالكامل على أعناقكم .. ألا وهى مسئولية الحفاظ على المال العام سواءا كان ايرادا أو مصروفا .. انكم تمارسون مسئوليتكم هذه بكل ما يحوطها من معاناة لا تريدون الا وجه الله العلى القدير وارضاءا لضمائركم وتحقيقا لأهداف وطننا الحبيب فى التنمية الاقتصادية والاجتماعية عاملين بقول الله سبحانه وتعالى « وقل أعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون » صدق الله العظيم .

ومنذ أيام بدأ عام مالى جديد (٨٨/٨٩) يحمل لكم معه كل ما تحملتموه فى الأعوام المالية السابقة .. ولكنكم دائما وأبدا أهل لها .. حراس هذا المال العام الذى هو عصب الحياة لكل أمة .. تنظرون اليه يتدفق بالملايين ولكنكم تحرسون هذه التدفقات وليس فى أيديكم ماتدافعون به عن هذه التدفقات سوى العديد من القوانين الوضعية التى صدرت لتحملكم أنتم وأنتم فقط كل مسئولية عدم الاخلال بها .. أعانكم الله فى مهمتكم الصعبة .. وكل عام وأنتم بخير

الاخوة الزملاء ..

يسرنى فى هذه المناسبة .. أن أطمئنكم الى أن مجلس ادارة هيئة مديرى حسابات الحكومة يعمل ليل نهار فى سبيل تحقيق بعض أمانيكم .. فالاتصال دائم بكل قيادات القطاع والنقاش والحوار مستمر مع كل من يهمه أمركم بالوزارة .. واللقاء مع السيد/ الدكتور الوزير يتكرر الى أن نحصل على تحقيق مطالبكم فى الحصانة الكاملة لكم .. وتقرير المكافأة التى تتناسب ومسئولياتكم الضخمة والعظيمة .. واعتماد الهيكل الوظيفى الذى يسمح بترقيتكم دون رسوب وظيفى فاق كل الأجهزة والقطاعات المماثلة فى الدولة ..

الاخوة الزملاء ..

يسر أسرة تحرير مجلتكم (مجلة حسابات الحكومة) أن تضع بين أيديكم العدد (السادس عشر) وقد حوت صفحاته كل ماهو جديد من بحوث أو دراسات أومقالات علمية وفنية فى عالم حسابات الحكومة تم اختيارها بدقة لتكون لكم عونا ومرشدا وأنتم تؤدون مسئولياتكم الضخمة .. كما حوت صفحات المجلة على المهم من منشورات وقرارات وكتب دورية صدرت عن قطاعات الوزارة عالمين ومقدرين بأنها - على الرغم من أهميتها لكم - قد لا تصل اليكم ..

كما يسر أسرة تحرير المجلة - أن تنشر لكم على صفحاتها كل ماهو جيد من بحوث أو دراسات أو مقالات يكون لها الأثر الفعال فى مجال المحاسبة الحكومية والتى يكون لها تحقيق النفع العام .

والى أن نلتقى مع العدد (السابع عشر) أتمنى لكم كل توفيق ونجاح .

عبد الرحمن أحمد عبد الرحمن
رئيس التحرير
ورئيس مجلس ادارة هيئة مديرى
حسابات الحكومة

وزارة الماليــــة

الإدارة المركزية للتفتيش المالى

الإدارة العامة للبحوث والخبرة المالية

دور وزارة المالية
فى
الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة العامة للدولة

إعداد محاسب : دسوقى عبد الرسول النجار

أن الدولة لا يمكن أن ترقى وتزدهر الا بجهود أفرادها التى لا يمكن بدورها أن تكون فعالة مثمرة الا اذا انبعثت عن حوافز فردية تثير الهمم وتتمسك بالقيم والمثل العليا وتحث على الطموح بالبذل والعطاء .

ولا شك فى أنه حدثت تطورات عميقة وبعيدة المدى فى وظيفة الدولة حيث ظهرت باكورة هذه التطورات مع تقدم الثورة الصناعية ونشأة المجتمعات الصناعية ثم تعددت الأسباب والعوامل فى احداث تطورات أكثر عمقا وأسرع خطى وأبعد مدى فى وظيفة الدولة التى أصبحت تحمل أهداف المجتمع الى حقائق الحياة فى شتى المجتمعات من خلال تنظيماتها ومنظماتها ومؤسساتها المتعددة والمتباينة الأنماط . ولقد ساد هذا التطور معظم دول العالم ومنها مصر لاتساع نطاق هذا المفهوم اعتبارا من الحرب العالمية الثانية .

ولقد كان لهذا التطور الكبير أثره البالغ فى أهمية الموازنة العامة للدولة فى العصر الحديث وذلك بالتحول من طور الموازنة للدولة الحارسة والمستهلكة الى طور الموازنة للدولة المنتجة والمسئولة عن التوازن الاقتصادى والاجتماعى والتحول بالموازنة من تقدير سنوى للنفقات العامة وما يلزم لتمويلها من موارد سيادية الى برنامج مالى لتنفيذ الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والاستراتيجية للدولة .

ولقد شهدت مصر فى السنوات الاخيرة عدة تغييرات فى النظام الإقتصادى من أهمها نشأة القطاع العام واعتماد الدولة على توليد الناتج القومى على هيئات وشركات ووحدات اقتصادية عامة أكثر من اعتمادها على الأفراد والقطاع الخاص حيث تأكد دور القطاع العام فى العصر الحديث فى معظم الدول النامية ومنها مصر لحلوله محل المنشآت الأجنبية مع حركات التحرير التى أعقبت الحرب

العالمية الثانية ولتدعيم الاستقلال السياسى وتحقيق التعبئة الاقتصادية والتخلص من مشاكل التخلف وتعويض قصور عنصر التنظيم فيما بين المواطنين مع الرغبة فى اللحاق بالدول المتقدمة فى معدلات النمو الاقتصادى والتطور التكنولوجى الأمر الذى أدى الى حصر الامكانيات المتاحة من أيدى عاملة ورؤوس أموال وثروات انتاجية وكيفية استخدامها بالطرق السليمة فى انتاج الدخل القومى وزيادته لتحقيق الأهداف القومية بالخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وقد ازداد تبعا لذلك أهمية الدور الذى تبذله الدولة فى جعل الموازنة العامة تحقق التوازن الاقتصادى والاجتماعى .

الموازنة العامة للدولة : نشأتها واساليب الرقابة عليها :

لقد كان لمصر السبق فى تطبيق قواعد فى المالية العامة لا سيما فيما يتعلق بترشيد الانفاق منذ سيدنا يوسف عليه السلام . بل كانت مصر فى مقدمة الدول التى وضعت موازنة عامة للدولة على النمط الأوربى منذ نهاية القرن الثامن عشر فقد ظهرت أول موازنة عامة فى عام ١٨٨٠ بناء على طلب صندوق الدين نتيجة للديون التى استدانها الخديوى اسماعيل .

وعرفت مصر الرقابة المالية منذ النصف الثانى من القرن التاسع عشر بهدف متابعة تنفيذ الموازنة والاهتمام بتحصيل الموارد بل كان لها مكانها بين أولى الدول التى انتهجت طرق الرقابة البرلمانية على الموازنة بدأ من برلمان ٧ فبراير ١٨٨٢ ثم على الموازنة والحساب الختامى من أول مايو ١٨٨٣ وسارت الدساتير المتعاقبة على هذا النهج من ذلك الحين .

وبهذا أصبحت لمصر خبرتها الطويلة فى الرقابة المالية على تنفيذ الموازنة التى بدأت وزارة المالية تباشرها منذ ٢٦ سبتمبر ١٨٨٧ حين عين أول وزير مالية فى أول وزارة شكلت فى ٢٨ أغسطس ١٨٧٨ ومن ذلك **فى ٢٨ اغسطس ١٨٧٨ ومن ذلك التاريخ اهتمت وزارة المالية بوضع قواعد الرقابة المالية والمحاسبة الحكومية وصدرت فى هذا الشأن مجموعة تعليمات اطلق عليها قانون المصلحة المالية عام ١٨٩٠ اشتملت على الأوامر العالية والمراسيم التى تناولت نظام الصرف وتحصيل الموارد وتسجيل المعاملات المالية بالدفاتر .**

كما نظم القانون ٢٦ لسنة ١٩٤٩ بعض وسائل الرقابة على تنفيذ الموازنة فقضى على سبيل المثال بأن يمتنع مديرو الحسابات ورؤساؤهم ووكلاؤهم عن التأشير على كل أمر بالصرف حين لا يكون هناك اعتماد أصلا أو حين يطلب الصرف على اعتماد غير مخصص له أو اذا ترتب على تنفيذ الصرف تجاوز الاعتمادات المخصصة فى باب معين من أبواب الموازنة ... الخ .

واستمرت هذه الوزارة فى تطوير نظم الرقابة المالية سنة بعد أخرى حتى صدر مؤخرا قانون المحاسبة الحكومية رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية .

تعريفها :

لقد أورد القانون ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة والمعدل بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٩ تعريف الموازنة العامة للدولة فى المادة الأولى منه بأنها « البرنامج المالى للخطة عن سنة مالية مقبلة لتحقيق أهداف محددة وذلك فى اطار الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقا للسياسة العامة للدولة » كما وضع هذا القانون اسلوب الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة فى المادة ٣٣ منه لأحكام الرقابة على الانفاق العام .

الرقابة على الانفاق الحكومى

ضرورة الرقابة على الانفاق الحكومى :

الرقابة لازمة من لوازم الطبيعة البشرية حتى الأديان التى رسمت نهجا سويا للحياة فوضعت الضوابط للنفس والمناهج للسلوك والمعايير للقيم وتركت للانسان حرية الاختيار بينه وبين نقيضه ؛ رأت من موجبات التزام النهج الذى فرضته أن يستشعر المرء بالرقابة الالهية عليه رقابة مستمرة لا تكل ولا تغفل فشرعت الصلوات وسائر العبادات لتكفل باقامتها استمرار هذا الشعور فى وجدان كل انسان .

ويقصد بالرقابة النشاط الذى تقوم به الادارة لمتابعة تنفيذ السياسات الموضوعة وتقييمها والعمل على اصلاح ما قد يعترضها من ضعف حتى يمكن تحقيق الاهداف المنشودة فهى تهدف اذن الى اصلاح الأخطاء قبل وقوعها . كما يتصور البعض أن الرقابة تدور فى ذلك النواحى المالية فقط وهو تصور يخالف الواقع فالرقابة عملية تتعلق بكافة نشاط الادارة من الأعمال الفنية وأعمال المشتريات والتوظف والميزانية والحسابات وكافة أوجه النشاط الأخرى .

ونظام الرقابة الجيد يجب أن تتوافر فيه السمات الآتية :

١ ــ مناسبته لطبيعة العمل واحتياجات الادارة .

٢ ــ تحقيق الرقابة فى الوقت المناسب .

٣ ــ يجب أن يكون النظام مرنا .

٤ ــ يجب أن يكون النظام قليل التكاليف .

٥ ــ يجب أن يكون النظام سهلا ومفهوما .

٦ ــ يجب أن يمكن النظام من اصلاح الخطأ .

فالغرض الاساسى من عملية الرقابة ليس فى اكتشاف المخالفات والعيوب فى حد ذاتها وانما هو رسم الطريق للاصلاح والتوجيه عن طريق تحديد المسئولية وبيان كيفية تصحيح الأخطاء .

وهكذا فاذا كانت الرقابة على هذا النحو لازمة فى ميدان الحياة الفردية فهى فى ميدان النشاط الحكومى وما يصحبه من انفاق دافق ألزم وأوجب .

ويزيد هذا اللزوم قوة أن النفقة العامة انما هى مال عام يخرج من خزانة الدولة أو

من خزائن السلطات المحلية فهى مال لايملكه فرد معين يحدوه حرصه عليه الى القصد فى صرفه والى استغلاله فى أجدى وجوه الاستغلال فلابد لسلامة توجيهه وصرفه من رقابة بصيرة نافذة لا يستلزمها الانفاق الفردى .

القواعد العامة التى يرتكز عليها الانفاق الحكومى

١ ـ قاعدة المنفعة :

وتتلخص فى أن يكون الهدف من الانفاق الحكومى تحقيق أقصى نفع للمجتمع بمعنى تحقيق اكبر سعادة لأكبر عدد من الرعية .

٢ ـ قاعدة الاقتصاد :

وهذه القاعدة قلمايعبث بها ويودى بتأثيرها هو ضعف الادارة المالية فى الدولة فالانفاق الحكومى يتطلب من التدقيق اليقظ والحد من الاسراف ما يلتزمه كل فرد رشيد فى انفاقه الخاص وهذا لا يمكن ادراكه الا اذا توافرت فى الدولة رقابة مالية حازمة يمتد بصرها وسلطانها الى كل جزئية من جزئيات الانفاق على أن يكون وراءها رأى عام فطن ساهر يستحثها أبدا الى دوام اليقظة فى الاشراف والتشدد فى الحساب .

اركان الاقتصاد فى الانفاق الحكومى

أن الاقتصاد هو اللازمة الحتمية التى يجب أن تنطبع بها كل نفقةعامة،لأن الفكرة السائدة عن الاقتصاد هى الشح فى البذل أو ادخار المال والأحجام جزافا عن الانفاق وهى فكرة لا يجانبها الصواب فالاقتصاد هو حسن التدبير الذى يتسع نطاقه لكل انفاق رشيد مع مجانبة التبذير والتريث فى الاقدام على نفقات جديدة مع التمحيص الدورى للنفقات القائمة وتتمثل أركان الاقتصاد فى الانفاق الحكومى فيما يلى : ـ

١ ـ مجانبة التبذير .

٢ ـ الانفاق الرشيد .

٣ ـ الحذر من الارتباط بنفقات جديدة لصعوبة تخفيضها او بترها فيما بعد والكف عن الصرف على مازال سببه بتغير الظروف وعقد دراسات دورية لجميع وجوه الانفاق الحكومى لتخفيض ما تضاءل نفعه منها وبتر ما لا جدوى فيه أو انقطع خيره .

٤ ـ الرقابة المالية الحازمة .

ومن هذا نخلص الى أن دستور الانفاق الحكومى أهم قاعدتيه هما قاعدة المنفعة وقاعدة الاقتصاد ولذا تتكفل الرقابة على الانفاق الحكومى نفاذ هاتين القاعدتين .

الرقابة التى تكفل نفاذ قاعدة المنفعة :

أن قاعدة المنفعة تقضى بأن يكون الهدف من الانفاق الحكومى هو تحقيق أقصى نفع للمجتمع . وتؤدى وظيفة الرقابة على الانفاق الحكومى بما يكفل نفاذ قاعدة المنفعة ـ السلطة التشريعية ـ فهى مجرد رقابة سياسية يؤديها البرلمان (مجلس الشعب) وهذه هى نقطة الضعف فيها وقد أستحدثت أساليب ترمى الى استمرار هذه الرقابة مما لا يتسع هذا المقام للخوض فى التفصيلات .

الرقابة التى تكفل نفاذ قاعدة الاقتصاد :

هذه الرقابة أقوى أثرا من الرقابة السابقة لأنها ليست رقابة سياسية كالمفهوم السائد على رقابة قاعدة المنفعة كما أنها رقابة تنصب على أرقام مادية وعلى أعمال وتصرفات واقعية . وهذه الرقابة تتمثل فى نوعين بارزين لكل منهما سماته وأسانيده وهما :

اولا : رقابة حسابية :

تتمثل فى رقابة وزارة المالية على انفاق سائر الوزارات وهى التى تسمى بالرقابة قبل الصرف أو الرقابة المانعة او الرقابة الكاشفة او الرقابة قبل التنفيذ .

ثانيا : رقابة الجهاز المركزى للمحاسبات : (ديوان المحاسبة سابقا)

وهى التى يطلق عليها الرقابة بعد الصرف والتى يماثلها المراقب المحاسب العام فى انجلترا أو محكمة المحاسبة فى فرنسا .

وسنتناول بشىء من الاسهاب دور كل من وزارة المالية والجهاز المركزى للمحاسبات فى الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة وفقا للاختصاصات المخولة لكل منهما بالقوانين والقرارات واللوائح المعمول بها فى هذا الشأن .

الرقابة المحاسبية المالية

« الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة »

هذه الرقابة تهدف الى التحقق أولا من أن موارد الدولة جميعها من ضرائب ورسوم وأثمان وأتاوى وغرامات ... الخ قد جبيت وأودعت خزائن الدولة كاملة غير منقوصة وثانيا من أن كل ما تنفقه الدولة مطابق فى كميته وكيفيته للاعتمادات المدرجةفىالموازنة بغير تجاوز لها وبغير انتقاص فيها .

وفى أكثر الدول المتحضرة تتخذ هذه الرقابة أوضاعا ثلاثة :

١ ـ رقابة وزارة المالية على الانفاق الحكومى برمته .

٢ ـ رقابة هيئة المحاسبة وهى مستقلة عن الاداة الادارية وتسمى بأسماء مختلفة فهى فى انجلترا المحاسب المراقب العام وفى فرنسا وايطاليا ودول أوربية أخرى تسمى محكمة المحاسبة وفى مصر تسمى رقابة الجهاز المركزى للمحاسبات .

٣ ـ رقابة البرلمان (السلطة التشريعية) التى تتمثل فى مراجعته للحساب الختامى لتنفيذ الموازنة واقراره او الاعتراض عليه .

وهذه الرقابة اما أن تكون سابقة على التنفيذ وترمى الى منع وقوع المخالفة فتتخذ الوقاية خير من العلاج مبدأ لها . واما أن تكون لاحقة للتنفيذ وتبتغى اكتشاف المخالفات التى وقعت والقصاص من المخالف .

اولا : الرقابة قبل الصرف « السابقة على التنفيذ »

والرقابة قبل الصرف يطلق عليها مرادفات عديدة فتسمى بالرقابة الكاشفة والرقابة المانعة والرقابة الواقية والرقابة الرادعة والرقابة الزاجرة .

وهذا النوع من الرقابة معمول بها فى العديد من الدول الأوربية كانجلترا وبلجيكا وايطاليا ٠

ففى انجلترا :

يوجد موظف فى مرتبة الوزراء يسمى المراقب المحاسب العام

Controlles Auditor General.

معهود اليه اجراء المراقبة السابقة فلا يصرف شىء من المال العام الا بعد اذن سابق منه وهو لا يأذن الا بعد ان يتحقق من انطباق موضوع الصرف على القوانين الخاصة به ٠

وحتى يكون هذا الموظف بمأمن من تأثير الحكومة عليه وصونه عن أن يميل الى محاباتها حرمت الحكومة من كل سلطان عليه فهو غير قابل للعزل فلا تملك الوزارة عزله ولا تستطيع الحكومة زيادة أو انقاص مرتبه كما تهوى ٠

ويؤدى المراقب المحاسب العام وظيفته بأن كل أوامر الصرف التى يصدرها الوزراء لابد ان يصادق عليها مبدئيا مجلس الخزانة (وزارة المالية فى انجلترا) فمجلس الخزانة هو الذى ينفرد بمخاطبة المراقب العام فى طلب الاذن بالصرف بالنيابة عن باقى الوزارات ويقوم المراقب العام بفحص هذه الطلبات ويتحقق من مطابقتها للقوانين المعمول بها ومتى تثبت من هذه المطابقة أصدر الاذن بالصرف للصراف العام ٠

فالنظام الانجليزى يتلخص فى أن وزارة المالية او مجلس الخزانة كما تسمى عندهم ٠ لها الاشراف الاول على الوزارات الأخرى فمصادقتها المبدئية لازمة لصحة أوامر الصرف التى يصدرها الوزراء ٠ وعلى هذا النحو تستطيع ان تمنع الوزراء من تجاوز الاعتمادات أو التعديل فيها ٠ غير أن مصادقة وزارة المالية لا تكفى فى تنفيذ أمر الصرف الذى أمضاه أى وزير بل لا بد ان يحمل أمر الصرف اجازة المراقب العام والا امتنع البنك عن تنفيذه ٠

فالمراقب العام هو الضمانة المنيعة لأحكام الموازنة العامة والرقيب العتيد على انفاق المصالح الحكومية وعين البرلمان الساهرة التى تتابع تنفيذ الموازنة خطوة خطوة لتحول بين الوزارات وبين التصرف فى درهم واحد من مال الدولة الا اذا انطبق هذا التصرف على الاعتمادات التى اذن بها البرلمان ٠

اما بلجيكا :

فتجرى الرقابة السابقة على التنفيذ بواسطة محكمة المحاسبة فكل أوامر الصرف تمر على محكمة المحاسبة التى تتحقق من انطباقها على اعتمادات البرلمان قبل أن تأذن بتنفيذها وللمحكمة أن تطلب من الوزير المختص كل المستندات والوثائق التى ترى لزوم الاطلاع عليها قبل أن تعتمد أمر الصرف فاذا رفضت المحكمة أمر الصرف ينعقد مجلس الوزراء للمداولة فاذا رأى ضرورة تنفيذ أمر الصرف بالرغم من معارضة المحكمة فله أن يأمر بذلك على مسئوليته ويجب على المحكمة فى هذه الحالة ان تأذن بالتنفيذ غير أنها تشفع الاذن بالتحفظات التى بنت عليها رفضها السابق

وهذه التحفظات تكون موضع نظر البرلمان عندما ترفع اليه المحكمة تقريرها السنوى عن تنفيذ الموازنة ٠

اما ايطاليا :

فقد كانت تتبع النظام البلجيكى مع توسيع اختصاص محكمة المحاسبة من وجهين : —

الوجه الاول :

أوامر الصرف اذا لم توقع عليها المحكمة لا يمكن تنفيذها بتاتا فمجلس الوزراء لا يستطيع كما فى بلجيكا أن يتخطى اذن المحكمة ويأمر بالصرف على مسئوليته ٠

الوجه الثانى :

أنها أضيف اليها اختصاص آخر دستورى فى جوهره وهو أن المراسيم والقرارات الوزارية وسائر الأعمال الحكومية التى لها أثر على مالية الدولة — كتعيين موظف أو تنظيم شؤون الموظفين أو ابرام العقود والمقاولات أو منح امتيازات أو تقرير معاشات ... الخ يلزم لنفاذها أن تصادق عليها مبدئيا محكمة المحاسبة كى تتحقق من انطباقها على القوانين واللوائح والنصوص التشريعية الخاصة بها فاذا اكتشفت فيها مخالفة هذه النصوص رفضت الاذن بالتنفيذ بالامتناع عن التوقيع عليها بالاجازة وأرسلت بيان أسباب الرفض للوزير المختص غير أنه اذا أصر الوزير على التنفيذ وأيده فى ذلك مجلس الوزراء فالمحكمة تتداول مرة ثانية بدوائرها المجتمعة فاذا تمسكت برأيها الأول فى الرفض وجب عليها أن تأذن بالتنفيذ مع تسجيل تحفظاتها التى تبعث بها الى رئيس مجلس النواب ومجلس الشيوخ لكى ينتبه البرلمان الى محاسبة السلطة التنفيذية على ماتبينته من خروج على القانون ٠

فى جمهورية مصر العربية

لقد سبق أن بينا فى صدر البحث أن مصر عرفت الرقابة المالية منذ النصف الثانى من القرن التاسع عشر بهدف متابعة تنفيذ الموازنة العامة فأخذت بنظام الرقابة القبلية والبعدية فى هذا المجال ٠

وتتمثل الرقابة قبل الصرف فى وزارة المالية عن طريق ممثليها بوحدات الجهاز الادارى للدولة وأجهزة الحكم المحلى ٠

أما الرقابة بعد الصرف فيتولاها الجهاز المركزى للمحاسبات :

وفيما يلى عرض لدور وزارة المالية فى الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة فى مجال الانفاق العام وتحصيل الموارد ٠

فاستنادا لأحكام القانون ٥٣ لسنة ١٩٧٣ بشأن الموازنة العامة للدولة والمعدل بالقانون ١١ لسنة ١٩٧٩ ولائحته التنفيذية والقانون ١٢٧ لسنة ١٩٨٦ الخاص بالمحاسبة الحكومية ولائحته التنفيذية فان وزارة المالية ممثلة فى أجهزتها ومصالحها المتعددة على مستوى الدولة فهى صاحبة الولاية على المال العام من حيث أنها تقوم بجميع المراحل التى تمر بها الموازنة العامة للدولة من اعداد واعتماد وتنفيذ وكونها تتحمل مسئوليات جسام فى تنفيذ الموازنة العامة للدولة من حيث ترشيد

وضغط الانفاق والرقابة قبل الصرف وتحصيل الموارد والعمل على زيادة الحصيلة لتحقيق التوازن بين الاستخدامات والموارد .

ولما كانت الموازنة العامة للدولة هى البرنامج المالى للخطة عن سنة مالية مقبلة والتى تشمل جميع الاستخدامات والموارد لأوجه نشاط الدولة لتحقيق الأهداف المحددة فى الخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وطبقا للسياسة العامة للدولة واعمالا بأحكام القانون ٥٣ لسنة ١٩٧٩ المشار اليه والمعدل بالقانون ١١ لسنة ١٩٧٩ ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٣٢٣ لسنة ١٩٨٣ تتولى وزارة المالية جميع المراحل التى يمر بها مشروع الموازنة العامة للدولة من اعداد واعتماد من السلطة التشريعية وتنفيذه .

كما أنه استنادا لأحكام قانون المحاسبة الحكومية رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية فان وزارة المالية هى صاحبة الولاية على المال العام بالدولة حيث حددة المادة (٣) من القانون ١٢٧ المشار اليه هدف المحاسبة الحكومية فى تحقيق الأغراض الآتية :ـ

١ ـ الرقابة المالية قبل الصرف ونظم الضبط الداخلى بالنسبة لاموال الجهات الادارية أو الاموال التى تديرها سواء كانت ايرادا أو أصولا أو حقوقا .

٢ ـ ترشيد الانفاق .

٣ ـ الرقابة على التزامات الجهات الادارية ومتابعة الوفاء بها .

٤ ـ اظهار نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

٥ ـ توفير البيانات والمعلومات اللازمة بتحديد المراكز المالية ورسم السياسة واتخاذ القرارات .

كما أوضحت المادة (٤) من اللائحة التنفيذية للقانون المشار اليه اختصاصات وزارة المالية فيما يلى :ـ

(أ) الرقابة على تحقيق الموارد المقررة بالموازنة ومتابعة تحصيلها .

(ب) الرقابة المالية قبل الصرف فى حدود اعتمادات وأغراض الموازنة .

(جـ) ترشيد الانفاق على نحو يكفل فاعلية النفقات العامة فى تحقيق أهداف الموازنة .

(د) الرقابة على الأصول المملوكة للدولة بكافة عناصرها الثابتة والمتداولة .

(هـ) تحقيق الالتزامات المالية ومتابعة الوفاء بها .

(و) اظهار ومتابعة تنفيذ الموازنة الجارية والرأسمالية .

(ز) توفير البيانات والمعلومات اللازمة لتحديد المراكز المالية ورسم السياسات واتخاذ القرارات .

وعلى ضوء أحكام القانون ٥٣ لسنة ٧٣ والمعدل بالقانون ١١ لسنة ٧٩ ولائحته التنفيذية والقانون ١٢٧ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية والقانون ٩ لسنة ١٩٨٣ ولائحته التنفيذية فقد استحدثت وزارة المالية

الاختصاصات المخولة لها فى مجال الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة .

ومن ثم فان ممارسة وزارة المالية لهذه الرقابة يتمثل فى اتجاهين :

الاتجاه الاول :

عن طريق ما تصدره أجهزتها المختلفة من توجيهات وقرارات ومنشورات وكتب دورية وتعليمات لوحدات الجهاز الادارى والمحليات لتحقق ايجابيات هذه الرقابة وتلافى السلبيات والمعوقات .

الاتجاه الثانى :

عن طريق السادة المديرين الماليين والمراقبين الماليين ومديرى ووكلاء الحسابات المنبثين فى وحدات الجهاز الادارى والحكم المحلى والهيئات الخدمية المختلفة والذين نيط بهم أن لا يجيزوا أى صرف أو تعهد بالصرف الا اذا كان وفق أحكام القوانين والتعليمات المالية التى تجيزه فى كلياته وجزئياته .

وهذه الرقابة لانها رقابة سابقة على الصرف فهى أجدى من كل رقابة لاحقة فالوقاية خير من العلاج وذلك اذا أحسن القائمون بها أداءها واضطلعوا بها اضطلاعا شاملا للكليات والفروع والجزئيات وأدركوا أبعادها الوطنية والقومية . ويمكن عرض الجوانب المتعددة المتباينة للرقابة قبل الصرف التى يمارسها السادة ممثلى وزارة المالية فى هذا المجال وفيما يلى بيان بالأنماط المتباينة والمتعددة لهذه الرقابة :ـ

اولا : فى مجال الانفاق الحكومى :

١ ـ الرقابة على تنفيذ الخطة الخمسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية مرحليا .

٢ ـ رقابة الفكرة .

٣ ـ الرقابة على الاعتمادات (المكون المحلى والأجنبى) والقروض .

٤ ـ الرقابة على الاجراءات .

٥ ـ الرقابة على الحيازة (الملكية) .

٦ ـ الرقابة القانونية .

٧ ـ الرقابة المستندية .

٨ ـ الرقابة اللائحية .

٩ ـ الرقابة على تنفيذ القرارات .

١٠ ـ الرقابة على تنفيذ المنشورات والكتب الدورية والتعليمات المالية .

١١ ـ الرقابة التنظيمية والادارية .

١٢ ـ الرقابة الدفترية والضبط الداخلى والبنوك .

١٣ ـ الرقابة على اعداد البيانات التقريرية والشهرية .

١٤ ـ الرقابة على الحسابات الختامية .

١٥ ـ الرقابة على حفظ المستندات .

١٦ ـ الرقابة على أعمال الجرد .

١٧ ـ الرقابة على ترشيد وضغط الانفاق .

١٨ ـ الرقابة على تنفيذ الاتفاقيات الدولية والمعونات الاجنبية .

١٩ – الرقابة على حسابات الصناديق الخاصة ومشروعات التنمية المحلية .

٢٠ – الرقابة على تنفيذ النظام المحاسبي الموحد .

ثانيا : في مجال الموارد :

١ – الرقابة على تحصيل الموارد .

٢ – العمل على زيادة الحصيلة .

٣ – الرقابة على تحصيل مستحقات الجهات المختلفة .

ثالثا : في مجال الوفاء بالالتزامات :

١ – الرقابة على الوفاء بالقروض والتسهيلات الائتمانية .

– ونحاول بايجاز عرض وتحليل لمفاهيم هذه الأنماط المتعددة والمتباينة من الرقابة .

١ – الرقابة على تنفيذ الخطة :

وتتمثل في الرقابة على الترجمة الفعلية لتحقيق الأهداف المحددة بخطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية وفقا للاعتمادات المخصصة للمشروعات الاستثمارية المختلفة .

٢ – رقابة الفكرة :

تتمثل في التوجيه المالي لجميع المصروفات تنفيذا للتأشيرات العامة للموازنة ووفق القوانين واللوائح المختصة وفي حدود الاعتماد المخصص .

٣ – الرقابة على الاعتمادات :

وهي الرقابة على تنفيذ أحكام قانون الموازنة العامة للدولة رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ المعدل بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٩ ولائحته التنفيذية والتأشيرات العامة بقواعد تنفيذ الموازنة فيما يتعلق بالانفاق الحكومي على الاستخدامات الجارية والاستثمارية والرأسمالية وتحصيل الايرادات السيادية والجارية والرأسمالية سواء بالنقد المحلي أو العملات الحرة بوحدات الجهاز الاداري والهيئات الخدمية والمحليات .

٤ – الرقابة على الاجراءات :

ويقصد بها الرقابة على تنفيذ أحكام القانون رقم ٩ لسنة ١٩٨٣ بشأن تنظيم المناقصات والمزايدات ولائحته التنفيذية فيما يتعلق بشراء المنقولات وتقديم الخدمات واجراءات المقاولات وبيع المنقولات وتأجير المقاصف وغيرها سواء بالمشاركة في اللجان المختلفة أو باعتماد الصرف وفق أحكام القانون المشار اليه .

٥ – الرقابة على الحيازة (الملكية) :

ويقصد بها الرقابة على تنفيذ أحكام لائحة المخازن فيما يتعلق بحيازة الجهات المختلفة لجميع الموجودات .

٦ – الرقابة القانونية :

ويقصد بها الرقابة على تنفيذ القوانين المعمول بها وتعديلاتها ووفق ما تضمنته من أحكام تفصيلا على النحو التالي :-

(أ) القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٨ بشأن نظام العاملين المدنيين بالدولة .

(ب) القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ بنظام التأمين الاجتماعي .

(جـ) القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٩ بنظام الحكم المحلي .

(د) القانون رقم ٩٤ لسنة ١٩٨٣ بنظام النقد في مصر .

(هـ) القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل .

(و) قانون الدمغة رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ .

(ز) قانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة .

(ح) قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ .

(ط) القانون رقم ١٢٠ لسنة ١٩٧٥ بشأن البنك المركزي المصري والجهاز المصرفي .

(ى) القانون رقم ١٠٤ لسنة ١٩٨٠ في شأن تحديد السنة المالية .

(ق) القوانين الخاصة بالجهات الادارية المختلفة .

(ل) القانون ١١٩ لسنة ١٩٨٠ بانشاء بنك الاستثمار القومي لتمويل كافة مشروعات الخطة .

٧ – الرقابة المستندية :

ويقصد بها الرقابة على تنفيذ أحكام القانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية في مجال الصرف .

٨ – الرقابة اللائحية :

وهي الرقابة على تنفيذ أحكام اللائحة المالية للميزانية والحسابات ولائحة بدل السفر ومصاريف الانتقال واللوائح الخاصة بالجهات .

٩ – الرقابة على تنفيذ القرارات :

ويقصد بها تنفيذ القرارات بكافة أنواعها (قرارات جمهورية ، مجلس الوزراء ، وزارية ، ادارية) .

١٠ – الرقابة على تنفيذ المنشورات والكتب الدورية والتعليمات المالية :

ويقصد بها تنفيذ المنشورات والكتب الدورية والتعليمات المالية الصادرة من وزارة المالية وغيرها كهيئة التأمين والمعاشات وهيئة الخدمات الحكومية ... الخ .

١١ – الرقابة التنظيمية والادارية :

ويقصد بها الاشراف الفني والاداري على جميع العاملين بالوحدات الحسابية بالجهات الادارية .

١٢ – الرقابة الدفترية والضبط الداخلي وحسابات البنوك :

ويقصد به تحقيق الرقابة الذاتية على المجموعة الدفترية وحسابات البنوك لتحقيق الضبط الداخلي .

١٣ – الرقابة على اعداد البيانات التقريبية والمراكز المالية والحسابات الشهرية :

ويقصد الرقابة على انجاز الحسابات التقريبية والمراكز المالية والحسابات الشهرية (استمارة ٧٥ ع.ح) في المواعيد المحددة .

١٤ – الرقابة على الحسابات الختامية :

ويقصد الرقابة على انجاز الحسابات

الختامية بالجهات الادارية وارسالها لجهات الاختصاص فى المواعيد المقررة .

١٥ ــ الرقابة على حفظ المستندات :

وتتمثل فى الرقابة على تنفيذ أحكام لائحة المحفوظات فى حفظ المستندات بعد الصرف بما يحقق سهولة فحصها بمعرفة الجهاز المركزى للمحاسبات .

١٦ ــ الرقابة على أعمال الجرد :

ويقصد بها التحقق من قيام الجهات الادارية باجراء الجرد السنوى وابلاغ نتائج الجرد لجهات الاختصاص .

١٧ ــ الرقابه على ترشيد وضغط الانفاق :

ويقصد بها توجيه الجهات الادارية بالالتزام بتنفيذ أحكام التأشيرات العامة بقواعد تنفيذ الموازنة والتعليمات المالية الصادرة فى هذا الشأن .

١٨ ــ الرقابة على تنفيذ الاتفاقيات الدولية والمعونات الاجنبية :

ويقصد بها الرقابة على تنفيذ نصوص الاتفاقيات وما يصدر بشأنها من تعليمات من جهات الاختصاص .

١٩ ــ الرقابة على حسابات الصناديق الخاصة ومشروعات التنمية المحلية :

وتعنى الرقابة على تنفيذ أحكام اللوائح الخاصة فى هذا المجال مع تنفيذ أحكام القوانين واللوائح العامة فيما لم يرد به نص خاص .

٢٠ ــ الرقابة على تنفيذ النظام المحاسبى الموحد :

وتعنى الرقابة على تنفيذ النظام المحاسبى الموحد توفير البيانات الأساسية والأدوات التحليلية اللازمة للتخطيط والتنفيذ والمتابعة والرقابة على مختلف المستويات وربط حسابات الوحدات الاقتصادية بالحسابات القومية وتسهيل عمليات جمع البيانات المحاسبية وتبويبها وتخزينها .

ثانيا : فى مجال الموارد

١ ــ الرقابة على تحصيل الموارد :

وتتمثل فى الرقابة على جميع الجهات والمصالح الحكومية التى تقوم بتحصيل الموارد والتحقق من ايداع الحصيلة المحققة شهريا قبل نهاية الشهر الذى يتم فيه التحصيل فى حسابات الحكومة المختصة .

٢ ــ الرقابة على تحصيل مستحقات الجهات المختلفة :

ويقصد بها الرقابة على تحصيل مستحقات الجهات الايرادية المختلفة وفقا لما تقضى به القوانين والتعليمات المالية مع اتخاذ كافة الاجراءات بعدم سقوط هذه المستحقات الخاصة بهذه الجهات .

٣ ــ العمل على زيادة الحصيلة :

ويقصد بها متابعة تحصيل الموارد طبقا للبرامج الزمنية الموضوعة وبالاتفاق مع الجهات المكلفة بالسداد وان تلتزم جميع الأطراف بهذه البرامج وذلك حرصا على التدفقات المالية لموارد الدولة وحفاظا على

التوازن العام المخطط للموازنة العامة للدولة .

ثالثا : فى مجال الوفاء بالالتزامات

١ ــ الرقابة على الوفاء بالقروض والتسهيلات الائتمانية :

وتتمثل فى الرقابة على تنفيذ الوفاء باقساط القروض طويلة الأجل المحلية والخارجية فى مواعيد استحقاقها طبقا لاشتراطات التعاقدات الخاصة بهذه القروض والقرارات والقواعد المنظمة لسدادها .

كما ان السادة ممثلى وزارة المالية بالجهات الادارية لا يقتصر دورهم على ممارسة الرقابة على تنفيذ الموازنة وفقا لانماطها المتعددة والمتباينة سالفة الذكر بل يتعدى الى مسئولياتهم المباشرة عن النواحى التالية :ــ

١ ــ تحصيل مستحقات النقابات والروابط وصناديق الزمالة والنوادى .

٢ ــ تحصيل أقساط شركات التأمين .

٣ ــ تحصيل أقساط السلف الخاصة بالبنوك المختلفة .

٤ ــ تحصيل أقساط المحلات التجارية .

٥ ــ تأدية الخدمات للمصالح كالاسكان والمحليات على سبيل المثال .

٦ ــ تنفيذ الأحكام القضائية سواء الخاصة بالجهات الادارية او الاشخاص كالنفقات .

٧ ــ المسئولية المباشرة فى مواجهة جميع الأجهزة الرقابية المختلفة وهى :

(أ) التفتيش المالى .

(ب) الجهاز المركزى للمحاسبات .

(جـ) النيابة الادارية .

(د) الرقابة الادارية .

(هـ) النيابة العامة .

(و) المحاكم التاديبية .

٨ ــ المشاركة فى اعداد مشروع الموازنة العامة بالجهات الادارية المختلفة .

٩ ــ المشاركة فى اعداد الحسابات الختامية بالجهات الادارية واجراء التسويات التعديلية اللازمة ومتابعة اقفال حسابات السنة المالية بالتنسيق مع الادارات المركزية للحسابات الختامية بوزارة المالية .

١٠ ــ الرقابة على الاعتمادات الاضافية المرتبط بها للجهات الادارية ومتابعة تنفيذ الأغراض المخصصة لها .

١١ ــ تحمل مسئولية اخطار وزارة المالية والأجهزة الرقابية المختلفة بما قد ينجم من حوادث أو اهمال أو تبديد أو مخالفات وماقى حكمها تضر بالمال العام .

١٢ ــ تمثيل وزارة المالية فى اللجان المالية المختلفة وفق القرارات التى تصدر فى هذا الشأن .

١٣ ــ المشاركة الفعلية فى تنفيذ مشروعات التنمية المحلية بالمحافظات والعمل على تحقيق أهدافها .

وبعد عرض الجوانب المتعددة للرقابة قبل الصرف والتى ينوء بحملها السادة ممثلى

وزارة المالية بالجهات الادارية وقبل محاولة استعراض ما يواجهونه من معوقات ومشكلات وسلبيات ادارية فى تحقيق هذه الرقابة نود أن نشير الى الاختصاصات التى نيط بها الجهاز المركزى للمحاسبات للرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة بعد الصرف والتى يبدو منها مدى البون الشاسع بينها وبين ما أسند الى وزارة المالية من اختصاصات ومسئوليات جسام للرقابة قبل الصرف تنفيذا لأحكام القوانين واللوائح والقرارات السابق الاشارة اليها •

بيـــان

بالاختصاصات المخولة للجهاز المركزى للمحاسبات للرقابة على الموازنة العامة للدولة بعد الصرف

لقد كانت اللجنة المالية لمجلس النواب هى التى نادت بضرورة الرقابة بعد الصرف ففى سنة ١٩٢٤ تقدمت فى تقريرها عن مشروع ميزانية ١٩٢٤ ــ ١٩٢٥ باقتراح يقضى بانشاء ديوان للمحاسبة وقد أيد مجلس النواب هذا الاقتراح فى جلسة ١٢ يونيو ١٩٢٤ • وفى سنة ١٩٣٦ أعادت لجنة المالية لمجلس النواب المطالبة بتنفيذ هذا الاقتراح ووعدت الحكومة بالمبادرة الى تنفيذه فى جلسة ٢٤ يونيو ١٩٣٦ • وفى ١٩ أبريل ١٩٣٨ تقدمت الحكومة للجنة المالية بمشروع قانون انشاء ديوان المحاسبة الا ان ديوان المحاسبة لم ينشأ الا فى سنة ١٩٤٣ •

وفى ٢١ مارس سنة ١٩٦٤ صدر القرار رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦٤ بانشاء الجهاز المركزى للمحاسبات ليحل محل ديوان المحاسبات •• وينص القانون المشار اليه على أن الجهاز المركزى للمحاسبات هيئة مستقلة وتتبع رئيس الجمهورية ثم انتقلت هذه التبعية فى ظل دولة المؤسسات الى السلطة التشريعية (مجلس الشعب) وهو يهدف أساسا الى تحقيق رقابة فعلية على أموال الدولة ومتابعة اداء الأجهزة التنفيذية لمسئولياتها الانتاجية فى مجال الخدمات والأعمال •

ففى مجال الرقابة المالية بعد الصرف فان الجهاز يباشر الاختصاصات التالية :ــ

١ ــ مراجعة حسابات مختلف أجهزة الدولة من ناحيتى الايرادات والمصروفات عن طريق قيامه بالمراجعة والتفتيش على المستندات بعد الصرف بطرق العينة •

٢ ــ مراجعة حسابات الأجور والمعاشات والمكافآت والاعانات والتثبت من مطابقتها للقوانين واللوائح المنظمة لها •

٣ ــ مراجعة القرارات الخاصة بشئون العاملين فيما يتعلق بصحة التعيينات والترقيات والعلاوات وبدل السفر والتثبت من مطابقتها للميزانية والقوانين واللوائح والقرارات •

٤ ــ بحث حال المخازن وفحص دفاترها وسجلاتها ومستندات التوريد والصرف ودراسة اسباب ما يتلف او يتكدس منها •

٥ ــ فحص سجلات ودفاتر ومستندات التحصيل والصرف وكشف حوادث الاختلاس

والاهمال والمخالفات المالية وبحث بواعثها وأنظمة العمل التى أدت الى حدوثها واقتراح وسائل علاجها •

٦ ــ مراجعة الحساب الختامى لميزانية الدولة والحساب الختامى لشركات ومنشآت القطاع العام ومراجعة تقارير مراقبى حسابات هذه الشركات وابداء ملاحظات بشأنها •

٧ ــ مراجعة حسابات تكاليف الأعمال على ما كان مقدرا لها ومراجعة نتائج الأعمال والعائد منها •

٨ ــ فحص ومراجعة كل حساب أو عمل آخر يعهد اليه بمراجعته أو فحصه من رئيس الجمهورية أو مجلس الشعب أو رئيس مجلس الوزراء •

٩ ــ يقوم الجهاز باعداد تقارير دورية ربع سنوية وتقارير سنوية عن نتائج أعماله ومسئولياته ورفعها للسلطة التشريعية خلال فترة زمنية محددة •

وتتولى الشعب المختلفة بالجهاز ممارسة الاختصاصات المشار اليها فهناك شعبة الباب الاول وبدل السفر وشعبة خاصة بالمصروفات الجارية والاستثمارية وشعب للقطاع العام وشعب للايرادات وهذا التخصص فى العمل يخفف العبء وييسر للباحث مزاولة نشاطه بسهولة وكفاءة ولا يتحمل فى سبيله أية مسئولية اللهم الا التى يتحملها أمام رؤسائه المباشرين فى حين أن ممثل وزارة المالية يتسع حجم ما يزاوله من أعمال أفقيا ورأسيا وينوء كاهله بثقل الأعباء والمسئوليات أمام القوانين ورؤسائه والسلطات الآمرة بالصرف فى الجهات الادارية من جهة والاجهزة الرقابية من جهة أخرى •

وبعد أن عرضنا الأعباء الثقيلة والمتشعبة والمسئوليات الجسام التى يتلقى بوطئتها ممثلى وزارة المالية بالجهات الادارية فى سبيل تنفيذ الرقابة قبل الصرف بالمقارنة الى عمل الباحث بالجهاز المركزى للمحاسبات السابق الاشارة اليه من تخصص وتحديد واضح للمسئولية • ومن ثم فان ممثلى وزارة المالية تعصف بهم الرياح والأعاصير المستمرة فى مشكلات ومعوقات وسلبيات ادارية بالجهات الادارية المختلفة مما يصعب معه من أن تعد أو تحصى ويمكن عرض تلك المشكلات والسلبيات بايجاز فيما يلى •

مشكلات ومعوقات وسلبيات الرقابة قبل الصرف

١ ــ افتقاد الوعى المالى وقصور الفهم لمدلول النفقة العامة لدى الجهات الادارية المختلفة مما يؤدى الى اهدار المال بمحاولات التبذير والاسراف واستنفاد الاعتمادات دون مبرر وعدم الالتزام بتعليمات ترشيد وضغط الانفاق •

٢ ــ كثرة التشريعات والتى تتمثل فى تعدد القوانين واللوائح وكثرة تعديلاتها وصدور الفتاوى العديدة بتفسيراتها مما يجعلها متضاربة ويعارض بعضها البعض الامر الذى يستحيل معه القدرة على استيعابها وعدم وضوح الموقف القانونى عند التنفيذ وتفشى ظاهرة التحايل على القانون واستغلالها للمصلحة الشخصية •

٣ ــ افتقاد الأسس العلمية الدقيقة والمعايير والضوابط لاختيار القيادات الادارية وعدم الالتزام بالقيم والمثل العليا .

٤ ــ عدم وجود تحديد واضح السلطات واختصاصات الجهاز الادارى ومن ثم عدم تحديد سليم للمسئوليات وتداخل كثير من الوظائف والازدواج والتكرار وتعدد الأخطاء .

٥ ــ المركزية الشديدة فى بعض الجهات الادارية وما يترتب عليها من تعطيل العمل وكثرة الأخطاء واحباط الروح المعنوية .

٦ ــ تعدد الأجهزة الرقابية وميل هذه الأجهزة الى تصيد الأخطاء أكثر من اهتمامها بالرقابة الفعلية والمحاسبة على النتائج .

٧ ــ افتقاد نظام الحوافز الجيد الذى يتلاءم مع ضخامة حجم العمل وجسامة المسئولية .

٨ ــ سلبية نظام الترقيات وقتل الطموح وروح الخلق والابتكار وعدم التحفيز للعمل والانتاج .

٩ ــ الجهل الادارى والمالى وندرة الكفاءات الفنية والادارية والمالية الواعية القادرة على العطاء وتحمل أعباء المسئولية .

١٠ ــ السلبية والقصور فى نظم التقييم والمتابعة والاتصالات .

١١ ــ المعاناة من الأمكنة والأنظمة الادارية التى لا تساعد على القيام بواجبات الوظيفة .

١٢ ــ افتقاد مكارم الاخلاق وانتشار وتفشى هذه الظاهرة وما يتبع ذلك من أوجه فساد متعددة مثل الرشوة والأثرة وسيطرة المصالح الشخصية وتسخيرها للمصلحة العامة واستغلال النفوذ وتفشى الشللية فى بعض الجهات الادارية .

١٣ ــ عدم فعالية البحوث العلمية فى تحسين النظم المتبعة فى الحسابات الحكومية .

١٤ ــ التدهور فى السلوكيات وعدم اللامبالاة والاستهتار بالاموال العامة وتفشى ظاهرة التسيب وظهور فئات من المتملقين والنمامين والواشين بقصد الاثارة وافساد المناخ الوظيفى وزرع الأحقاد والفتن .

١٥ ــ القصور الاعلامى وعدم التبصير بالمصلحة العامة والمحافظة على المال العام .

المقترحات بالعلاج والتوصيات

١ ــ نشر الوعى المالى بين الأجهزة الادارية بصفة خاصة وبين طبقات الشعب بصفة عامة والتوعية المستمرة بحرمة المال العام والمحافظة عليه وخلق الأساليب الجيدة لاستخدامه .

٢ ــ ان وسائل العلاج تحدد فى منع الأسباب التى أدت الى هذه الظواهر وكذلك علاج آثارها التى ترتبت على وجودها .

٣ ــ ان علاج هذه الظواهر لا يجب أن يقصر على أساس اتخاذ قرارات أو اصدار تشريعات وانما العلاج الفعال باجتناب المسببات وتهيئة المناخ السليم والظروف الملائمة للعلاج .

٤ ــ ان الايمان بالله سبحانه وتعالى والتربية على القيم الدينية السمحة هى الوسيلة الفذة لتغيير المجتمع وبناء الرجال وتحقيق الآمال وضرورة الالتزام بها على المستوى القومى مهما كانت التربية بعيدة الشقة طويلة المراحل كثيرة المشاق لانها هى الطريق الوحيد الموصلة ولا طريق غيرها فلا بديل لها ولا غنى عنها وهى الطريق التى سلكها النبى صلى الله عليه وسلم فكون الجيل الربانى النموذجى الذى لم تر عين الدنيا مثله والذى تولى بعد ذلك تربية الشعوب وقيادتها الى الحق والخير .

٥ ــ تحديد الاختصاصات والمسئوليات تحديدا دقيقا بحيث لا يسمح لأى موظف أن يتعدى اختصاصه ويؤدى ذلك التحديد الى المساعدة فى التعرف على المسئول عن أى خطأ أو غش فى حالة وقوعه .

٦ ــ تقسيم الواجبات بشكل دقيق وطبقا لخطة مرسومة بحيث لا ينفرد أى موظف باتمام عمل من أوله الى آخره وبحيث أن تتم مراجعة تلقائية لعمله بمعرفة موظف آخر .

٧ ــ وضع كل موظف فى المكان اللائق الذى يتناسب مع كفايته الانتاجية بمعناها الواسع مع اعطائه السلطات اللازمة للنهوض بمسئولياته وأعباء وظيفته بصفة عامة .

٨ ــ النظرة الواعية الفاحصة للتشريعات والعمل على توحيدها وتبسيطها واستبعاد المتضارب والمتعارض منها .

٩ ــ ملاحقة الموظفين باستمرار بمحاضرات تدريبية لخلق الموظف الصالح وبث روح تحمل المسئولية وعلى ان يشمل التدريب صغار وكبار العاملين .

١٠ ــ وضع المعايير والضوابط والأسس العلمية الدقيقة لاختيار القيادات الادارية الاكفاء التى تقدر المسئولية حق قدرها حتى تكون بمثابة الرائد الادارى فى القدوة .

١١ ــ لا شك ان نظام المرتبات يلعب دورا هاما فى حياة الموظف المعيشية ومن ثم يجب ضرورة ملاءمته مع الظروف المعيشية ومستوى الاسعار ويجب ضرورة الاستمرار فى اعادة النظر لكى يتلاءم وهذه الأهداف الانسانية .

١٢ ــ وضع معايير علمية دقيقة لقياس معدلات الأداء فى مجال الخدمات .

١٣ ــ ان نظام الحوافز هو محور العمل على تنمية الافراد وتحقيق عوامل الكفاية والتشجيع ورفع الروح المعنوية لهم ولذلك يجب ان يكون نظام الحوافز له التأثير المباشر فى تحقيق الأهداف المطلوبة

هذه المقترحات للعلاج على المستوى العام

اما بالنسبة لممثلى وزارة المالية فيقترح الاخذ بالتوصيات التالية : ــ

١ ــ ان ممثلى وزارة المالية بالجهات الادارية هم عيون الدولة الساهرة على حماية المال العام لذلك يجب العمل على انشاء جهاز مستقل بهم يحتويهم ويعمل على حمايتهم وحصانتهم ومنع التعدى عليهم والتشهير

يهم عن طريق الأجهزة الرقابية المختلفة من جهة والسلطات المختصة من جهة أخرى من خلال التشريعات والنظم التى تساندهم وتشد من أزرهم فى آداء مسئولياتهم الجسام بإيمان صادق ووعى مستنير ويقظة من الضمير وأمانة وصدق فى البذل والعطاء الأمر الذى يسهم بفاعلية من تحملهم لأكثر من ٩٠٪ من الأعمال الرقابية .

٢ ـ العمل على وضع كادر خاص بهم للاجور والحوافز بما يضمن الحياة المعيشة الكريمة حتى لا تمتد أيديهم الى الجهات الادارية التى يعملون بها وعلى أن يكون عطاؤهم يصل الى حد الكفاية لا حد الكفاف وحتى لا يغريهم بريق المال .

٣ ـ وضع المعايير والضوابط والأسس العلمية الدقيقة فى اختيارهم وتأهيلهم لتحمل هذه المسئوليات الجسام بشرف وأمانة ودون التطلع الى الآخرين .

٤ ـ وضع القواعد والضوابط بما يكفل منعهم منعا باتا من الحصول على مزايا نقدية أو عينية أو خدمية من الجهات التى يمارسون فيها مسئولياتهم حتى تكون حيدتهم كاملة وعملهم ظاهره وباطنه للصالح العام والحفاظ على المال العام ووضع العقوبات الرادعة لمن تسول له نفسه مد يده وحتى يكون عبرة لمن يعتبر .

٥ ـ العمل على تخصيص اسكان ادارى للوحدات الحسابية التى يعملون بها بما يتناسب وحجم العمل وجسامة المسئوليات الملقاة على عواتقهم .

٦ ـ العمل على تخصيص وسائل اتصال تحقق سيولة المعلومات والبيانات التى تحقق من فعالية الرقابة المالية .

٧ ـ العمل على رفع المستوى المادى والمعنوى للعاملين بالوحدات الحسابية من الجهات الادارية لتصدق جهودهم وتخلص نياتهم فى المعاونة الصادقة مع ممثلى المالية فى هذا الميدان .

٨ ـ العمل على القيام بحملة اعلامية قومية لحماية المال العام وحسن استخدامه لتتضافر جهود الشعب والاجهزة الادارية فى تقديس حرمة المال العام والمحافظة عليه والضرب بشدة على كل من تسول له نفسه بانتهاك هذه الحرمة وتشريعات رادعة وصارمة فى هذا المجال .

وبعد وكما سبق أن ذكرنا ان الوقاية خير من العلاج . فان هذه الرقابة الجادة الزاجرة الرادعة حتى تؤدى حق الاداء يجب أن تمنع كل مسئول مهما كان رفيع المرتبة أو رفيع المنزلة من ارتكاب المساوىء ومن عبثه واستهتاره بالأموال العامة ومن استغلال نفسه فى السلطة العامة لغير المصلحة العامة. هذه الرقابة الجادة المانعة والكاشفة يجب أن تقتفى أثر كل سيئة وتستكشف كل خطيئة فتصلح الخطأ وتقوم العوج دون تحمل الدولة آية أعباء وعلى العيون الساهرة ان تتولى اعطاء الحق لذويه وتحقق أهداف الخطة

القومية الشاملة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية حتى تحقق الرفاهية والسعادة للمجتمع قاطبة .

وأدعو الله العلى القدير ان يكون حالفنى الصواب والجادة فى هذا البحث المتواضع ولله الحمد والمنة والله ولى التوفيق .

كبير مفتشين أول

دسوقى عبد الرسول النجار

الموضوع :

اهمية المتابعة المالية والحساب الختامى كأداة فعالة لتقييم الاداء والرقابة المالية والعناصر المؤثرة فى تحقيق هذه الاهداف

للاستاذ عباس محمد منصور
وكيل وزارة المالية لختاميات الهيئات الخدمية

تعتبر الموازنة العامة للدولة بمثابة الترجمة المالية للمقومات الأساسية لخطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية فانه يتعين أن تتضافر كافة الجهود حتى يكون هذا البرنامج المالى ممثلا لمتطلبات الخطة ومقتضيات التنمية تمثيلا صادقا .

وتساهم بيانات المتابعة المالية والحسابات الختامية الى حد كبير فى تحقيق هذه الأهداف سواء عند تقدير اعتمادات الموازنة لسنة مقبلة أو عند تقييم ورقابة وتنفيذ اعتمادات الموازنة خلال السنة المالية أو فى نهايتها حيث أصبح من الضرورى الحرص على دقة البيانات والأرقام اللازمة التى يمكن بموجبها وضع الخطة علاوة على أهمية توفير البيانات للاجهزة المركزية والرقابية بما يكفل لها متابعة الاداء وتقدير مدى كفايته .

اولا : المتابعة المالية :

لا يمكن الانتظار الى نهاية السنة المالية لمعرفة نتيجة تنفيذ الموازنة فقد تسفر مرحلة التنفيذ عن نتائج غير مواتية تتمثل فى عدم تحقيق بعض الموارد المقدرة بالموازنة العامة أو عدم تنفيذ بعض المشروعات الاستثمارية المحددة بالخطة العامة للدولة والمدرج اعتماداتها بالموازنة العامة .

حيث يؤدى فى حالة عدم تنفيذ بعض المشروعات الاستثمارية الى عدم تحقيق معدلات النمو بالكامل التى تهدف اليها الخطة لذلك أصبح من الضرورى أن يكون لدى من بيدهم وضع السياسات العليا بالدولة بيان عن حالة تنفيذ الموازنة العامة خلال السنة المالية وفى فترات زمنية متقاربة فالموازنة العامة ليست تقديرات اعتمادات فحسب وانما تقديرات وضعت لتحقيق أهداف معينة كتنفيذ مشروعات الاستثمار أو الأهداف الجارية .

ولأهمية هذا أصدرت وزارة المالية المنشور العام رقم ٦ لسنة ١٩٨٦ بشأن متابعة التنفيذ الفعلى والربع سنوى وأهم ما جاء فيه أن يكون تقرير المتابعة المالية ربع سنوى من واقع البيانات الفعلية بالسجلات الحسابية وأن يرفق به مذكرة تحليلية موضحا بها أسباب التغير والنقص أو الزيادة من الاعتمادات المخططة لفترة المتابعة .

ثانيا : الحسابات الختامية

ترجع اهمية الحساب الختامى للدولة الى الآتى :

١ – دراسة البيانات دراسة تحليلية لاستنتاج حقائق منها تفيد فى رسم السياسة العامة للدولة وفى تطوير النظم المالية وسد الثغرات والتعرف على اتجاهات المؤشرات المالية ومدلولاتها .

٢ – تعاون الحسابات الختامية المعدة عن السنوات السابقة مع كل من السلطة التنفيذية والسلطة التشريعية فى ضبط تقديرات الانفاق العام ومتحصلات الموارد العامة عن موازنة السنة المالية الجديدة .

٣ – تعتبر الحسابات الختامية مصدرا هاما للبيانات التى تعاون فى رسم سياسة الدولة .

٤ – عن طريق الحسابات الختامية يمكن الكشف عن الثغرات التى اعترضت أو التى قد تعترض نواحى التنفيذ خلال السنة والمخالفات المالية التى ارتكبت والخلل المحاسبى حيث توضع على ضوئها خطط وسياسات الاصلاح .

٥ – الحساب الختامى يمكن من اظهار المركز المالى للدولة .

٦ – بيانات الحسابات الختامية يمكن عن طريقها تحديد الانفاق الفعلى على وظائف الدولة المختلفة وتكلفة الخدمات كالتعليم والأمن والدفاع والعدالة .

٧ – تظهر الحسابات الختامية الموارد الفعلية من أوعية كل ضريبة نوعية والضريبة العامة على الدخل .

٨ – يظهر الحساب الختامى مركز الدين العام الداخلى ويدرج حساب متأخرات ومطلوبات الحكومة وقيمة موجودات المخازن .

٩ – مرحلة الرقابة لا تعتبر مرحلة مستقلة بذاتها بل تبدأ مع بدء أول مراحل الموازنة العامة وهى مرحلة التحضير ثم تصاحب مرحلتى الاعتماد والتنفيذ وتتعاقب بعد مرحلتى الاعتماد والتنفيذ لتلاحق مرحلة الحساب الختامى .

هذا وتصدر وزارة المالية فى نهاية كل عام مالى منشور عام ويلحق به التعليمات الخاصة بشأن اعداد ختامى الموازنة العامة للدولة وأهم ما تتضمنه البيانات المطلوبة ومواعيد تقديمها ومرفقات جداول الحساب الختامى والجوانب المكملة لصورة الحساب الختامى .

حيث أوجبت المادة ٣١ من القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ المعدل بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٧٩ والقانون رقم ١٠٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن الموازنة العامة للدولة على وزارة المالية أن تحيل مشروعات قوانين الربط الخاصة بالحساب الختامى للموازنة العامة وبياناته التفصيلية الى مجلس الشعب والجهاز المركزى للمحاسبات فى مدى تسعة أشهر من انتهاء السنة المالية وحتى يتسنى لوزارة المالية الالتزام بتقديم الحساب الختامى للدولة .

ويجب على كافة المسئولين بوحدات الجهاز الادارى والحكم المحلى والهيئات الخدمية ووحدات القطاع العام أن تلتزم بالقواعد والمواعيد المحددة بتعليمات اعداد الحسابات الختامية والتى تم تحديدها تنفيذا للمادة ٣٩ من القانون رقم ٥٣ لسنة ١٩٧٣ .

العناصر المؤثرة فى تحقيق أهداف المتابعة المالية والحساب الختامى : ـ

اولا : الاجهزة المالية والمحاسبية بالوحدات الادارية والاقتصادية :

لاشك ان كفاءة وأمانة هذه الأجهزة لها تأثير كبير على مدى صحة بيانات المتابعة المالية والحساب الختامى وتمثيلها للواقع الفعلى للمراكز المالية لهذه الوحدات .

فالعنصر الانسانى له تأثير قوى فعال فى صحة البيانات المقدمة وفعاليتها من ناحية الانضباط المالى فى تطبيق القوانين واحكام الرقابة المالية على اعتمادات الموازنات ايرادا ومصروفا من كافة النواحى (القوانين المالية وأحكام المشتريات والمخازن) وتقدير المسئولية من ناحية التصرفات المالية من حيث عدم الارتباط بأى مصروف غير وارد بالموازنة أو زائد عن تقديراتها كما لا يجوز استعمال أى من اعتمادات الموازنة فى غير الغرض المدرج من اجله ولا يجوز الخصم على غير الباب والبند المختصين كما أن ادراج اعتماد لغرض معين ليس معناه بالضرورة استنفاد هذا الاعتماد وعلى ذلك ينبغى أن يكون الصرف من الاعتمادات فى حدود الاحتياجات الفعلية .

التحقق من أن جميع التصرفات المالية متمشية مع الأحكام والضوابط المنصوص عنها فى التأشيرات العامة الملحقة بقانون ربط الموازنة العامة للدولة والتأشيرات الخاصة الواردة بموازنات الجهات .

ومراعاة ترشيد التدفق المالى بما يكفل عدم تجاوز عمليات التمويل والصرف الشهرية للجهات المختلفة من اعتمادات الموازنة .

ثانيا : النظام النقدى والاستحقاق :

تتوقف طريقة اعداد الحسابات الختامية وبيانات المتابعة المالية وقياس النتائج على أساس النظام المحاسبى الذى يتم بموجبه القيود المحاسبية فى سجلات الوحدة .

فالأساس النقدى لا يأخذ فى الاعتبار الايرادات والمصروفات المستحقة عند اعداد الحساب الختامى وعلى العكس من ذلك فان الايرادات والمصروفات الخاصة بالسنوات السابقة والتى تم تحصيلها أو انفاقها تؤخذ فى الاعتبار عند اعداد الحساب الختامى للدولة .

فتطبيق الأساس النقدى فى اعداد الحساب الختامى للدولة يتميز بالسهولة والوضوح ويفيد فى سرعة اعداد الحساب الختامى مما يدعم الرقابة المالية والقانونية . ومن جهة أخرى فانه يمكن توجيه بعض الانتقادات للاساس النقدى من حيث انه لا يتمشى مع المبادىء العلمية للمحاسبة حيث يترتب على اتباع هذا الاساس اغفال المقدمات والمستحقات عند اعداد الحساب الختامى للدولة .

وهذا يتعارض مع فكرة استقلال السنوات المالية التى تقضى بأن تستقل كل سنة مالية بإيراداتها ومصروفاتها ـ كما أن اتباع الأساس النقدى لا يساعد فى عقد المقارنات الزمنية السليمة بين موازنات السنوات المختلفة لزيادة مقدار الاعتمادات والمدفوعات فى سنة معينة قد لا يرتبط بحجم الانجازات المنشودة والمنفذة خلال السنة ـ وان اتباع هذا الأساس لا يمكن من تحديد تكلفة بعض أوجه النشاط الحكومى وعدم امكانية المقارنة بين تكلفة اداء الخدمة التى تؤديها وحدات ادارية مختلفة .

أما أساس الاستحقاق فيأخذ فى الاعتبار الايرادات التى تستحق للحكومة خلال السنة المالية سواء تم تحصيل هذه الايرادات خلال نفس السنة أم لا كذلك الاستخدامات على أساس الالتزامات المستحقة عن السنة المالية سواء تم سداد هذه الالتزامات خلال نفس السنة أم أنها سوف تسدد فى فترات زمنية أخرى لاحقة وهذا الاساس متمشيا مع المبادىء العلمية للمحاسبة كما يمكن من التعرف على تكلفة اداء الخدمات المختلفة كما يمكن من الافصاح الكامل عن المركز المالى .

فان اتباع أساس الاستحقاق فى اعداد الحساب الختامى للدولة يمكن ان يفيد فى تحقيق أهداف ترشيد القرارات وتخطيط السياسة المالية والاقتصادية بما يتمشى مع أهداف الخطة العامة للدولة بالاضافة الى امكانية تحقيق الرقابة الادارية الفعالة وتحقيق كفاءة الاداء وتوحيد الأساس الذى يتم على أساسه اعداد حساب ختامى الدولة حيث أن الصرف والتحصيل بالمنطقة الجارية لميزانية الدولة يتم على أساس المبدأ النقدى وطبق مبدأ الاستحقاق بالمنطقة الاستثمارية .

عباس محمد منصور
وكيل وزارة المالية
لختاميات الهيئات الخدمية

بقلم الأستاذ سعيد عطيوى مصطفى
مراقب عام
بالإدارة المركزية لحسابات الهيئات الإقتصادية

تحليل البيانات لأغراض الإدارة

هناك عوامل عديدة ساهمت فى احداث تطور بارز وقامت بتنظيم دور المحاسبة بصورة عامة فلا شك أن التطور الحادث فى علوم الادارة وبخاصة بعد الحرب العالمية الثانية وكذا الاهتمام المستمر من قبل الهيئات العلمية والمهنية المعنية بأمر المحاسبة وتطويرها وغير ذلك من الأسباب أدى الى تطوير وظيفة ودور المحاسبة بصورة عامة فبعد أن كان دورها قاصرا على البيانات التى تساهم فى تصوير الحسابات الختامية والميزانية **اصبحت تعنى بتقديم البيانات والمعلومات اللازمة لاغراض الادارة الحديثة واصبح مفهوم المحاسبة انها عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية اللازمة لاغراض الرقابة وترشيد القرارات .**

ولما كانت بيئة النظام المحاسبى تمثل مجموعة المتغيرات التى تؤثر فيه وتتأثر به لأن هذه البيئة هى مصدر البيانات كما أنها تعبر عن الجهات المستفيدة من مخرجات النظام المحاسبى فى صورة تقارير مالية ومحاسبية تتضمن معلومات تساعد الادارة فى أغراض الرقابة وترشيد القرارات فان ذلك يستتبع منا ان نهتم بمصادر تلك البيانات وجهات الاستفادة من المعلومات .

ولا شك أن البيانات المحاسبية هى التى تمثل المدخلات الى عملية التشغيل أى تجميع البيانات وتشغيلها وتلخيصها وتبويبها التى تؤدى فى نهاية الأمر الى صياغتها فى شكل مخرجات أو معلومات محاسبية .

وتتعدد مصادر البيانات فقد تكون عن طريق المتلكين الذين قاموا ويقومون بتدبير الاموال وكذا المقرضين ثم ما تطلبه أجهزة الرقابة وبطبيعة الحال فانه يتولى التنفيذ الأقسام التنظيمية المختلفة .

ويستفيد من تلك المعلومات بشكل مباشر الادارة حيث أن مهام الادارة الحديثة التخطيط والرقابة والمتابعة والدراسة ومعالجة اى انحرافات أولا بأول وهو ما لا يمكن تحقيقه بدون توفير المعلومات من خلال النظام المحاسبى ، وكذلك فانه يستفيد من تلك المعلومات أصحاب حقوق الملكية للوقوف على المركز المالى وعلى الربحية ، ويستفيد أيضا أجهزة الرقابة وأجهزة الدولة المختلفة لأغراض المحاسبة القومية وكذا تستفيد المنشأة ذاتها فى علاقاتها بالآخرين كالبنوك وغيرها فى اظهار مركزها المالى .

ونجد الحديث يغرينا للاشارة عن ماتوفره تلك البيانات من مؤشرات مالية واقتصادية تحدد المال العامل والمال المستثمر وعائد الاستثمار ومؤشرات السيولة وتقييم الأداء والعلاقة بين حقوق الملكية وحقوق الغير والفاصل الزمنى الدفاعى وغير ذلك من ادوات التحليل المالى التى يفيد منها القريب والبعيد وتساهم فى رسم السياسات قصيرة الأجل وطويلته وتجنب الادارة أية مخاطر غير محسوبة .

ومن أجل استفادة الادارة من بيانات النظام المحاسبى لابد من توافر هيكل تنظيمى من خلاله تستطيع تحديد السلطات والمسئوليات وبالتالى ربط المحاسبة بالادارة ووظائفها وتمثل المستويات الادارية فى الادارة العليا التى تحدد الأهداف وتراقب التنفيذ وتقيم الأداء وذلك من خلال البيانات الدورية والمقارنات مع المنشآت المماثلة ومقارنة الأداء الفعلى بالأداء المخطط مع وجود معايير أو أنماط من خلال موازنة تخطيطية .

أما الادارة الوسطى فهى التى تضم الادارات المركزية التى يقوم كل منها بالاشراف على قطاع معين ويبقى لنا الادارة التنفيذية التى يلقى على عاتقها مهام التنفيذ والتى تساعد بتقاريرها فى اقتراح السياسات على ضوء التنفيذ العملى .

وحتى تؤتى عملية التحليل المالى ثمارها لا بد للمحلل أن يكون على دراية كاملة بطبيعة النشاط متفهما للقوائم التى يقوم باجراء التحليل عليها وعلى دراية تامة بالأساليب الفنية التى يقوم على أساسها التحليل ملما بالنسب المالية ومدلولاتها التى يتم التحليل بناء عليها .

ولتوضيح أهمية التحليل المالى نسوق مثالا لأحد البنوك الذى هو بصدد فتح ائتمان لأحد عملائه فان هذا البنك لا يجد بديلا أمامه من دراسة موقف العميل من خلال تعاملاته مع البنك والغير والحكومة وغيرها كالضرائب والتأمينات مثلا وكذا كفاءته فى ادارة أمواله ومدى كفاية رأس المال لتحقيق أغراضه ورأس المال الثابت ورأس المال العامل والظروف الاقتصادية التى يمر بها العميل وظروف الاقتصاد القومى بصفة عامة وأثر ذلك على السوق وما هى الضمانات العينية والنقدية التى يقدمها العميل ومدى كفايتها لضمان السداد فى مواعيده وذلك الى جانب المؤشرات السابق الاشارة اليها والتى تمثل ادوات التحليل المالى .

وهكذا مما تقدم لعلكم تشاركونى الرأى فى أهمية دراسة المراكز المالية وتحليلها تحليلا ماليا كاملا حيث أن ذلك يساعد الادارة فى اتخاذ قرارات رشيدة تؤدى فى النهاية الى ازدهار الاقتصاد القومى بما يعود على الجميع بالخير ويحقق الرفاهية لشعبنا العظيم خاصة واذا كان النظام المالى يستند الى نظام للتكاليف المحددة مسبقا (التكاليف المعيارية) .

التكاليف المعيارية
كاسلوب علمى يساعد الادارة فى اعداد الموازنة التخطيطية

التكاليف المعيارية او كما يطلقون عليها التكاليف النموذجية او ما يحلو للبعض الاخر

تسميتها بالتكاليف النمطية او التكاليف القياسية .. كل هذه التسميات تعبر عن معنى واحد وهو أنها عبارة عن تكاليف محددة مقدما على أسس علمية وفنية لاستخدامها كأداة لقياس التكاليف الفعلية وتحليل انحرافاتها وتحديد أسبابها وعلاجها أولا بأول .

ومن هذا المنطلق تمثل ما يجب أن تكون عليه التكلفة خلال فترة مقبلة بعد تجريدها من عوامل الاسراف والضياع ونقص الكفاية ومن ثم فهى أداة علمية فعالة تساهم فى وضع الموازنات التخطيطية العينية والمالية التى هى أداة للتخطيط . ونظرا لأن الأساس التاريخى أو التكاليف الفعلية تعتمد على تحليل أحداث ونتائج وقعت فى الماضى بكل ما تحتويه من عيوب وبعد تضخم حجم المشروعات وظهور الانتاج الكبير واشتدادا لمنافسة ظهرت الحاجة الى تحديد التكلفة مقدما قبل البدء فى الانتاج ثم اجراء المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المحددة مقدما وتحديد انحرافات التكلفة وتحليل اسبابها وعلاجها اولا بأول مما يساعد على القضاء على أوجه الاسراف والضياع ويزيد من امكانية المنافسة السعرية فضلا عن تحسين طرق الانتاج ورفع مستوى الكفاءة الانتاجية .

وتأسيسا على ما سبق يمكن القول بأن التكاليف المحددة مقدما تساعد الادارة فى تحقيق الأهداف الآتية :ـ

١ ـ مراقبة وضبط عناصر التكاليف بما يحقق اعلى درجة من الاستخدام الأمثل .

٢ ـ توفير البيانات اللازمة لرسم السياسة الانتاجية والتسويقية .

٣ ـ تحسين طرق الانتاج ورفع مستوى الكفاءة الانتاجية لعوامل الانتاج من قوى آلية وبشرية وموارد مادية .

٤ ـ وضع الموازنات التخطيطية ومراقبة تنفيذها وتقييم الأداء باعتبار هذه الموازنات تعتمد على معايير كمية وأخرى قيمية لكل من الطاقة الانتاجية المستغلة ومستلزمات الانتاج النموذجية من مواد وعمل وخدمات .

وقد يكون من المناسب ونحن نتحدث عن التكاليف المعيارية ان نعرف المعيار أو النموذج ونستطيع أن نقول أنه أداة قياس أو تقييم أو مجموعة شروط ومواصفات محددة توضع مقدما لشىء ما بعد اجراء الدراسات الفنية والعلمية له ويجب أن يكون هذا النموذج صالحا للاستخدام كمقياس دقيق يمكن الالتزام به حتى تستجد من الظروف ما يستدعى ادخال تعديلات على مواصفاته وشروطه ، ومن رأينا أن الشروط والمواصفات التى يجب توافرها فى المعيار تكون على النحو التالى :ـ

١ ـ الواقعية وقابليته للتنفيذ فى ظل الظروف السائدة بمعنى الا يكون مثاليا بعيد المنال صعب التحقيق يراعى فيه الضياع الحتمى فى المواد كعوامل التجرد والانكماش وكذا عنصر الزمن ... الخ .

٢ ـ الثبات لفترة زمنية معينة لايتطلب أى تعديل خلالها الا لظروف طارئة لم يكن

فى الاستطاعة التنبؤ بها عند وضعه كرفع الحد الأدنى للاجور أو تخفيض ساعات العمل أو التقدم التكنولوجى .

٣ ـ الوضوح والدقة فى شروطه ومواصفاته وان يكون سهل الفهم ممن يباشرون العمل على مختلف مستوياتهم .

وفى ضوء العرض السابق فانه من الأهمية بمكان وضع نماذج التكاليف لتحدد بصفة أساسية الطريقة السليمة لتنفيذ الأعمال والخدمات وذلك عن طريق اجراء دراسة تفصيلية لكل عملية أو مرحلة انتاجية للوقوف على طريقة تنفيذها اقتصاديا بأعلى كفاءة ممكنة وبحيث تنتهى هذه الدراسات بوضع نماذج ومعايير كمية وقيمية وزمنية ومواصفات لعناصر الانتاج اللازمة ، ومما لاشك فيه أن هناك عوامل يجب أخذها فى الحسبان عند وضع نماذج التكاليف أهمها :

(أ) مستوى الأداء اللازم للعمليات الانتاجية المختلفة فى ظل الظروف السائدة والمتاحة .

(ب) حجم الانتاج أى الطاقة الانتاجية المتاحة .

(جـ) مستوى أسعار عناصر التكاليف من مواد وعمل وخدمات .

(د) طبيعة النشاط ونوع المنتج .

(هـ) درجة تجانس الوحدات المنتجة فى مواصفاتها .

(و) نوعية عناصر التكاليف اللازمة للعمليات الانتاجية .

وجدير بالذكر ان استخدام التكاليف المعيارية كأسلوب محاسبى يعنى على أسس علمية من أجل تحقيق الرقابة والضبط لعناصر التكاليف وبالتالى مساعدة الادارة فى ترشيد الانفاق واكتشاف مواطن الاسراف والضياع وتحديد المسئولية عنها واتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجتها فى الوقت المناسب عن طريق التقارير الرقابية التى تقارن بين التكاليف الفعلية التى حدثت خلال الفترة الرقابية لتنفيذ الموازنة التخطيطية وبين التكاليف المعيارية المحددة مقدما بالموازنة وتحديد الانحرافات وتحليلها الى أسبابها فضلا عن تحديد مراكز النشاط أو مراكز المسئولية التى يتعين محاسبتها عنها بالاضافة الى الاستفادة منها فى تحقيق الرقابة المانعة فى الفترات المقبلة بمحاولة منع الانحراف قبل حدوثه وفى رسم السياسات الانتاجية والتسويقية وفى اتخاذ القرارات اللازمة لرفع الكفاءة الانتاجية وتطوير طرق وأساليب الانتاج .

مما سبق يتضح ما للتكاليف المعيارية من أهمية فى كشف الانحراف الذى يمثل الفرق بين التكلفة النموذجية والتكلفة الفعلية وتحليله الى انحراف كمية وتحديد مسبباته وانحراف سعره وأسبابه وذلك لكشف انحرافات الاسراف والضياع فى بعض العناصر مما يتيح مجال المحاسبة عن المسئولية ومعالجة أسبابها .

وغنى عن البيان أن هناك انحرافا عاديا تسمح به الظروف ومن ثم فهو انحراف مخطط ومعروف مسبقا ولا يثير أى مشاكل كما أن هناك انحراف غير عادي وهو الذى يقع فى مسئولية الادارة كاستخدام مواد بديلة أقل جودة او توقف الانتاج لفترات زمنية نتيجة لاهمال صيانة الآلات أو تشغيل عمال غير مدربين ووجود عمالة عاطلة وسوء التخزين وما الى ذلك .

كذلك قد يكون الانحراف سالبا يمثل زيادة فى التكلفة الفعليةعن التكلفة النموذجية وأثره سلبى على الأرباح فينقصها .

كما يكون انحرافا موجبا أى انخفاض فى التكلفة الفعلية عن التكلفة المعيارية وأثره موجب على الارباح فيزيدها .

ولعل الموضوع متشعب ويحتاج الى المزيد ولكن على أمل فى لقاء قادم ان شاء الله نرجو أن نكون قد ساهمنا فى القاء الضوء على هذا الموضوع الهام .

والله ولى التوفيق .

سعيد عطيوى مصطفى

مراقب عام

الادارة المركزية لختاميات الهيئات الاقتصادية

وزارة المالية

الادارة المركزية للتفتيش المالى

الادارة العامة لبحث حوادث الاختلاسات

ملف رقم : ٦٢٧ – ١٠/٨٦ – ٨٧

مذكرة للعرض على السيد الاستاذ الدكتور

وزير المالية

بشأن : بعض حوادث الاختلاسات واسبابها

اولا : حادث اختلاس مبلغ ١٧٦٤٢٤ر٧١٤

ملف ٧٠١–٥٦/ ح / ٥٨

ـ لعدم مطابقة رصيد حساب جارى البنك (ايرادات مستحقة) مع الرصيد الوارد فى حوافظ البنك فى ٧٩/١٢/٣١ فقد طلبت رئيسة الحسابات من البنك توضيح السبب ـ وقد افاد البنك ان هناك شيك رقم ٢١١٧١٦ بمبلغ ٩٩٦ر٧٨٠ تم صرفه للسيد/ .... مندوب الصرف ٧٩/١٢/١٤ وقد أسفر الفحص بمعرفة اللجنة التى شكلت عن اختلاس المبلغ الاجمالى المذكور بمعرفة السيد / ....

الطرق التى اتبعت فى ارتكاب الحادث

كان المسئول يتبع طريقتين :

١ ـ الأولى خاصة بالشيكات البيضاء المسروقة من الوحدة قبل تحريرها وصرفها

٢ ـ الثانية خاصة بالشيكات المختلسة بعد تحريرها .

بالنسبة للطريقة الاولى وهى الخاصة بالشيكات البيضاء المسروقة من الوحدة قبل تحريرها :

(أ) يتعمد تحرير الشيكات الصحيحة الصادرة من الوحدة قبل أو بعد الشيك المختلس للايهام بأنها كلها شيكات لها مستندات سليمة .

(ب) كان يتعمد الاستيلاء على الشيك الاخير بعد تقفيل اليومية أو على الشيكات الاخيرة من الدفتر حسبما تسمح له الظروف حتى لا يتكشف الأمر ـ بتداول الدفتر حيث ان كعوب الشيكات تحفظ بعد انتهاء الدفتر .

(جـ) استغلال وجود توقيعين ثان وكذلك توقيعين أول فتارة يوقع كعوب الشيكات الساقطة بعلامة تنسب الى السيدة رئيسة الحسابات واخرى تنسب الى السيد وكيل الحسابات ـ الشيك السليم الذى له مستندات

ـ ويحرره المذكور ويوقع توقيعا ثان من أحدهما يحرص على أن يوقع بعلامة على الكعب ينسب الى صاحب التوقيع الثانى الآخر فى الشيك المختلس والمسحوب لنفس الجهة فى الكعب حتى لايكون هناك شك فى أن الجهة الواحدة يصرف لها شيكين فى آن واحد .

(د) كان يقوم بكتابة أسماء بعض السادة المستشارين والعاملين بالمحكمة والجهات الأخرى فى كعوب الشيكات المختلسة للايهام بأنها شيكات لمستحقيها فعلا وسليمة .

بالنسبة للشيكات المختلسة بعد تحريرها :

تبين انه كان يقوم بتظهير بعض الشيكات السابق استخراجها بأسماء حقيقية أو وهمية ـ ويصرفها بنفسه ـ كما كان يسحب بعض الشيكات باسمه كمستفيد (مندوب صرف) ويقوم بصرفه كما تبين ان الشيكات التى صرفها بطريق التظهير بلغ ٣٣ شيكا .

والشيكات التى صرفها كمندوب صرف ١٤٣ ، مجموعها ١٧٦٤١٤ر٧١٤

الاسباب التى سهلت وقوع الحادث :

بالاضافة الى قيام المسئول بعمل رئيس المراجعة كان يقوم بالأعمال الآتية : ـ

١ ـ عمل التسويات الخاصة بالبنك ١٩٨٠ ادارى مركز ....

٢ ـ تحرير اخطارات الشيكات الصادرة والتى تزيد قيمتها عن ألف جنيه .

٣ ـ تحرير الشيكات فى أوقات كثيرة .

٤ ـ القيد فى دفتر الشيكات ٥٦ ع٠ح فى بعض الأحيان .

٥ ـ استلام الحوافظ الواردة من البنك بالكامل .

٦ ـ القيام باعداد الاضابير التى تحفظ فيها المستندات بعد الصرف .

والجمع بين جميع هذه الأعمال يتنافى وأبسط قواعد المراقبة الداخلية .

هذا بالاضافة الى عدم مراجعة كعوب الشيكات حيث كانت الشيكات الملغاة غير مرفقة بالكعب .

ثانيا : حادث اختلاس مبلغ ٢١١٠٩٢ر٨٧٨ ـ ٧٠١ ٥٨ / ج / ١٨

كيفية اكتشاف الحادث

تقدم رئيس الحسابات (المتهم) باذن بريد ٩ ع٠ح مع الاخطار رقم ٦٩٩٧٥٤ بمبلغ ١٢٥٩٤ر٩٣٠ بتاريخ ٢٧/٣/٨٠ باسمه الى وكيل مكتب بريد .... الذى كانت تسحب عليه اذون المجلس ـ الا أن وكيل المكتب كان قد نقل وحل محله وكيلا آخر ـ فلما طلب المتهم صرف الاذن اعترض وكيل المكتب الجديد على الصرف طالبا ضرورة ارسال الاخطار اليه عن طريق البريد المسجل

طبقا للتعليمات المالية (المادة ٤٨٢ ، ٤٨٣ من اللائحة المالية للموازنة والحسابات) والتى تقضى بضرورة ارسال الاخطار الخاص بالاذن ٩ ع٠ح الذى تزيد قيمته على ٢٠ جنيها بالبريد المسجل ولا يجوز قبوله من يد المستفيد .

ـ قام المتهم بتسليم الاخطار الموضح لموظف الصادر بالمجلس .

ـ اثارت قيمة الاخطار الشك لدى كاتب التصدير بالمجلس خاصة بعد تكرار تصدير مثل هذه الاخطارات (عدد ٤ اخطارات) عن طريقه .

ـ قام كاتب التصدير بابلاغ رئيس المجلس حيث انتقل الى مكتب بريد وتكشف له وجود تزوير لتوقيعه فقام باخطار الجهات المختصة وقيد الحادث تحت رقم ٥٥٢ لسنة ١٩٨٠ ادارى مركز

الطرق التى اتبعت فى ارتكاب الحادث :

كان رئيس الحسابات (المتهم) يستعمل استمارات الصرف ٥٠ ع٠ح المسحوبة لصالح جهات ويقوم بقيدها فى الدفاتر الحسابية بقيمتها الاصلية الصغيرة وكذلك المدونة فى كعوب الاذون ويتسلم اذن البريد بحكم وظيفته ويحرره باسمه ويضمنه المبلغ الوهمى الذى يريده واضعا امام اسمه صفة مندوب الصرف ثم يقوم بتحرير الاخطار لمكتب البريد من واقع دفتر الاخطارات الذى كان يحتفظ به لنفسه (مستغلا صفته الوظيفية كرئيس للحسابات ومراقبا ماليا للمجلس) ثم يقوم بتسليم الاخطار باليد لمكتب البريد المذكور بالمخالفة للمادة ٤٨٣ من اللائحة المالية .

الاسباب التى سهلت وقوع الحادث :

١ ـ قيام المتهم بتحرير اذون الصرف بنفسه وقيدها بالدفاتر الحسابية شخصيا بالقيمة التى يراها لنفسه مع تطابق كعوب هذه الاذون مع مستندات الصرف والبيانات المدونة فى السجلات .

٢ ـ استغلال سلطة وظيفته فى الحصول على دفتر الاخطارات الذى كان يستعمله .

٣ ـ بقاء المتهم فى وظيفته من عام ١٩٧٢ حتى تاريخ اكتشاف الحادث فى ٢٣/٤/١٩٨٠ دون القيام باجازات او نقله مما اتاح له سير الاختلاس واستمراره .

٤ ـ ندب المتهم للعمل مراقبا ماليا بالاضافة لعمله كرئيس للوحدة الحسابية وجمعه بين الوظيفتين أبطلت فاعلية المراقبة الداخلية وسهلت له ارتكاب الاختلاس واخفاؤه .

٥ ـ سلطته فى توقيع الاذون توقيعا ثانيا أعطاه الفرصة لسحب الاذون وكتابتها باسمه وتزوير التوقيع الأول .

٦ ـ تراخى هيئة البريد فى موافاة المجلس بما يتم صرفه من الاذون أدى الى ارتباك وتضخم رصيد حسابى الحوالات والامانات بالبريد منذ عدة أعوام .

٧ ــ عدم التزام وكلاء مكاتب البريد بالتأكد من صحة الامضاءات للعاملين المرخص لهم بالتوقيع على أذون الصرف بالمطابقة على ما هو ثابت بالاستمارة ٩٤ سايره فضلا عن عدم حفظ فيش الامضاءات وترتيبها بطريقة تسهل عملية الرجوع اليها واكتفاء وكلاء المكاتب بالتأكد من وجود ختم شعار الجمهورية الخاص بالمصلحة بالاضافة الى الرقم الكودى الخاص بالوحدة الحسابية .

٨ ــ عدم قطع وضبط وترحيل بواقى الحوالات والشيكات الخاصة بالسنوات المالية السابقة وعدم تسوية حوافظ البنك بالمخالفة للمادتين ٧١٥ ، ٧١٨ من اللائحة المالية .

ثالثا : حادث اختلاس مبلغ ٢٢٥٩٨٦ر٧٩١ بمعرفة   رئيس قسم المعاشات السابق   ملف ٧٠١ــ٦١/ ح/٦٢

الطرق التى اتبعت فى ارتكاب الحادث :

نظرا لطبيعة عمل المتهم بقسم المعاشات حيث كان يعمل موظفا بالقسم اعتبارا من تاريخ بداية خدمته حتى ٨١/١٢/٣١ ثم رئيسا للقسم بعد اعارة رئيس القسم .... حيث يقوم قسم المعاشات بتحرير استمارات الصرف واعتمادها من السلطة المختصة ثم بعد ذلك يقوم بمراجعتها وذلك بالمخالفة لقواعد الرقابة الداخلية .

وعلى ذلك فقد اتبع ثلاث طرق للحصول على المبالغ المختلسة وهى :ــ

١ ــ تحرير استمارات الصرف بنفسه بمبالغ مختلفة وباسماء وهمية وهى أسماء غير مدرجة ضمن ارباب المعاشات المسجلة رسميا بقسم المعاشات ثم قام بالتوقيع فى خانة رئيس القسم ثم اعتمادها اداريا من كل من مدير او وكيل الحسابات ثم رئيس المصلحة ثم قام المتهم بمراجعتها بنفسه واعتمادها بعد ذلك ماليا من مدير او وكيل الحسابات الامر الذى يجعلها صالحة لاستخراج شيك بقيمتها .

ونظرا لأن هذه الأسماء غير حقيقية فكان من الطبيعى ان ترتد الشيكات ثانية فكان يقوم المتهم باستلامها بالطرق الآتية :ــ

(أ) من قلم قيودات المديرية مباشرة على سجل وارد المديرية .

(ب) من سكرتارية الحسابات بعد تسليمها من قلم قيودات المديرية وتسجيلها فى سجل وارد الحسابات ثم بعد استلام الشيكات يتم اعادة تحرير كلمة (لأمر) والتوقيع عليها توقيعا أولا وثانيا حتى يسهل صرف الشيك من البنك . اما بخصوص الشيكات التى لم يتم تصديرها فكان يقوم باستلامها من سجل مندوبى الصرف بالوحدة الحسابية مباشرة وقبل تسليمها لقلم القيودات لتصديرها لأصحابها .

٢ ــ قام المتهم بتحرير استمارات صرف باسماء بعض ارباب المعاشات المسجلين فعلا بقسم المعاشات ثم قام بتنفيذ الدورة السابقة

(1) من الاعتماد والمراجعة الا أن معظم هذه الأسماء لا تستحق هذه المعاشات وكان يقوم بكتابة العناوين التى يتم تصدير الشيكات عليها احيانا عناوين تختلف عن العناوين الحقيقية وأحيانا أخرى نفس العناوين الحقيقية الا أن هذه الشيكات كانت ترتد للوحدة الحسابية ويقوم هو باستلامها وفتح كلمة (لأمر) ثم تظهيرها لنفسه وصرفها من البنك .

٣ ــ اخطر المتهم الهيئة العامة للتأمين والمعاشات بأسماء ارباب معاشات غير حقيقية وليست مسجلة ضمن أسماء أرباب المعاشات المستحقين للصرف وذلك لصرف معاشات نقدية شهرية عن طريق صراف   اعتبارا من يناير ١٩٨٣ ثم قام بصرفها بنفسه وذلك بالتوقيع فى خانة تسليم المبلغ من الصراف فى الكشوف الخاصة بذلك بالاضافة الى صرف المنح التى كانت تقرر .

الاسباب التى سهلت وقوع الاختلاس :

١ ــ استلام المتهم للشيكات من الوحدة الحسابية بالمخالفة لما تقضى به المادة ٤٧٠ من اللائحة المالية للموازنة والحسابات .

٢ ــ استلام المتهم للشيكات المرتدة نتيجة لعدم اتباع التعليمات المالية الخاصة بالحوالات المرتدة للمصلحة .

٣ ــ عدم شطب كلمة لأمر بالمخالفة للتعليمات المالية .

٤ ــ طبيعة عمل قسم المعاشات وقيامه بتحرير استمارات صرف المعاشات والاحتفاظ ببطاقات المعاشات بالاضافة الى القيام بعمليات المراجعة خاصة وان هذا كان يتم اعداده فى كثير من الأحيان بمعرفة موظف واحد بالمخالفة لأبسط قواعد المراقبة والضبط الداخلى .

٥ ــ قيام الهيئة العامة للتأمين والمعاشات بتسهيل عملية الاختلاس وذلك بأن قامت الهيئة بقبول أسماء وهمية من المتهم مباشرة دون اعتماد هذه الأسماء من المسئولين بالاضافة الى أن الهيئة لم تقم من جانبها بالمراجعة والتحقق من صحة الأسماء .

٦ ــ قيام الصراف   بتسهيل عملية الاختلاس وذلك بالصرف للمتهم مباشرة دون وجود توكيلات رسمية من المستحقين ورغم انها أسماء غير حقيقية .

٧ ــ ضعف الرقابة على المستندات بعد الصرف حيث تبين احتفاظ قسم المعاشات بمستندات الصرف وعدم تسليمها لغرفة الحفظ شهريا .

٨ ــ قيام الجهاز المركزى للحسابات بطلب اضابير المعاشات من ادارة الحسابات وليس من غرف الحفظ بالمخالفة لكتاب دورى المالية ٧٦ لسنة ١٩٦٧ وعدم درج هذه المخالفة فى ملاحظاته على اسلوب حفظ المستندات وابلاغها للمسئولين ومتابعتها ..

٩ ــ بقاء العاملين بقسم المعاشات فترات طويلة دون تغييرهم .

رابعا: حادث اختلاس مبلغ ٤٧٠ر٢١٥٩٥٢١ ملف ٧٠ر٢٤ / ج / ٢٠٨.

لاحظت السيدة رئيسة المأمورية بالنيابة انه فى يوم ٢٤/٤/٨٥ تم التصديق على مشروع وسددت رسومه والضريبة المستحقة وجملتها ٢٨٠٠٠ جنيه الا أنها وجدت جملة ايراد اليوم مبلغ ١٢٠٠ جنيه تقريبا مما أثار انتباهها بأن مبلغ ٢٨٠٠٠ جنيه لم تدخل ضمن ايراد هذا اليوم فقامت بالرجوع لدفتر تحصيل اليوم فلم تجد ارقام القسيمتين المؤشر بهما على المشروع الذى تم التصديق عليه ضمن قسائم تحصيل اليوم المذكور لأن المؤشر به على المشروع لسداد الرسوم هى ٩٩٦١١٥ فى ٢٤/٤/٨٥ ومؤشر أيضا على المشروع بقسيمة سداد ضريبة التصرفات العقارية رقم ٦٩٦١١٦ فى ٢٤/٤/٨٥ مما أكد لها أن المبلغ لم يورد لصالح الخزانة العامة وعندما قامت بمراجعة الصراف السيد/ .... وسألته عن مبلغ الـ ٢٨٠٠٠ جنيه أفاد بأنه لم يستخرج بعد ايصالات بهذا المبلغ وقام بفتح دفتر التحصيل مرة اخرى بعد ان كان قد اقفل وقام باستخراج قسيمتين بالمبلغ المذكور من دفتر تحصيل اليوم الموجود بالمأمورية والمستعمل فى ذلك اليوم وتم توريده فى نفس اليوم .

وبالرجوع الى دفتر التصديق تبين أن الذى قام بالتصديق على المشروع المذكور السيد / .... رئيس التوثيق بالمأمورية وهو الذى يقوم بالعمل بدفتر التصديقات حرف (هـ) كما لوحظ أن الموثق المذكور أشر بدفتر التصديق بمفردات وجملة الرسوم الخاصة بالشهر والتوثيق دون أن يكتب رقم القسيمة الخاصة بهذه الرسوم كما أنه لم يدون بالمحضر أى شىء عن رقم وتاريخ ومبلغ القسيمة المسدد بها ضريبة التصرفات العقارية .

الطرق التى اتبعت فى ارتكاب الحادث :

١ ــ استغل الصراف دفترى تحصيل ٤٤ عقارى لحسابه الخاص ولم يقم بتوريد المبالغ التى استخرجت قسائمها من هذين الدفترين لحساب المصلحة .

٢ ــ التأشير على المحرر المشهر رقم ٨٠٦ فى ١٠/٣/٨٥ أسفل ضريبة التصرفات العقارية المقدرة والواجب سدادها برقم قسيمة تاريخها ومبلغها المؤشر به على المحرر سالف الذكر مخالف للحقيقة الموضحة بأصل القسيمة بدفتر التحصيل ٤٤ عقارى اذ هناك اختلاف فى تاريخ التحصيل المؤشر به وما هو ثابت على أصل القسيمة وكذلك اختلاف المبلغ الموضح على أصل المحرر كضريبة محصلة وما هو وارد بأصل القسيمة .

٣ ــ اثبات رسوم بأصل قسيمة التحصيل ٤٤ عقارى بمبلغ اقل من المستحق والموضح على أصل المحرر أو ما هو مدون بدفتر التصديق واختلاس الفرق حيث يتم التأشير بمعرفة الصراف على أصل المحرر برقم القسيمة أسفل الرسوم المقدرة والمستحقة السداد والتى تزيد عن المبلغ المستخرج به القسيمة .

٤ ــ اثبات رقم قسيمة على انها سدد بها الرسوم فى حين ان هذه القسيمة سبق استخراجها لاجراء اخر وبأسماء مختلفة ومبلغ مختلف واختلاس مبلغ الرسوم المدون بدفتر التصديق والمؤشر قرينه بالقسيمة السابق استعمالها ..

الاسباب التى سهلت وقوع الحادث وعلى الاخص ما يتعلق منها بنقص ان وجد فى انظمة العمل :

١ ــ عدم جرد عهدة الصراف من الدفاتر المالية ٤٤ عقارى والتى تسلمها من المكتب طبقا لما ورد ــ بالمنشور المالى رقم ١٥٨ لسنة ٦٧ ــ الخاص بالمصلحة ــ والذى جاء به ان على كاتب اول المكتب المرور على المأموريات وفروع التوثيق مرة كل ثلاثة شهور على الاقل ويتناول المرور جرد العهدة المالية والدفاتر المتعلقة بها فلو قام الكاتب الأول بطلب دفتر العهدة الذى يجب ان يكون بالمأمورية ومثبت به كافة الدفاتر المالية ورقم اذن الاستلام وتاريخه لتبين له عدد الدفاتر التى استلمها الصراف ولأمكنه مراجعة الدفاتر المستعملة ولأمكن اكتشاف الدفترين موضوع الاختلاس لعدم وجودهم ضمن الدفاتر المستعملة بالمأمورية .

٢ ــ تبين للجنة ان المراجعة بمأمورية .... هى مراجعة صورية بالمخالفة لما ورد بالمنشور المالى ــ الخاص بالمصلحة ــ رقم ٣٩ فى ١٤/٣/١٩٤٩ ــ البند الخامس ــ والذى جاء به « يعهد بدفتر المراجعة ٨٠ عقارى الى كاتب المراجعة بالمكاتب والى رئيس المأمورية بمأموريات التوثيق وينبغى اتباع ما يأتى بشأنها .

(أ) قبل القيد بدفتر المراجعة على رئيس المأمورية او كاتب المراجعة مراجعة الرسوم المبينة بصورتى القسيمة ٤٤ عقارى مع المدون بها من المحرر أو طلب الاجراء واذا تحقق من صحتها اثبات القسيمة المتحصلة بدفتر المراجعة واعطاؤها «صورتى القسيمة ٤٤ عقارى » رقم مسلسل من واقع دفتر المراجعة والتوقيع فى خانة مراجع الرسوم على الأصل والصورتين ثم تسليم القسيمة الحمراء لصاحب الشأن وحفظ القسيمة الخضراء مع المحرر او طلب الاجراء .

(ب) عند الانتهاء من التحصيل اليومى على رئيس المأمورية او كاتب المراجعة جمع المتحصل من واقع دفتر المراجعة ومراجعة الوارد بدفتر القسائم ٤٤ عقارى وبعد التحقق من صحتها عليه التوقيع على أصل تلك القسائم واعطاؤها الأرقام المسلسلة التى اعطيت لصورتى القسائم ثم التأشير على الدفتر بالعبارة الآتية (مجموع المتحصل وقدره .... بالحروف مطابق للوارد بدفتر القسائم ٤٤ عقارى وتورد لخزينة .... لمحافظة .... توريد رقم .... علم خبر رقم .... » .

٣ ـ وجود قصور من الناحية الاشرافية والادارية من السيد رئيس المامورية حيث أنه طبقا للمادة رقم ٢ من القرار رقم ٢١٤ لسنة ٧٧ والتى تنص على ان يتفرغ رئيس المامورية لادارتها فنيا واداريا وماليا .

٤ ـ قصور اجهزة الاشراف بالمكتب التابع له المامورية حيث تنص التعليمات بأنه يقتضى على امناء المكاتب أو مساعديهم والكتبة الأول المرور دوريا على مأموريات الشهر والتوثيق ومراجعة الأعمال المالية وجرد العهد وابلاغ المكتب الرئيسى بنتيجة مرورهم واقتراحاتهم من الناحية الادارية لضبط حسن سير العمل .

خامسا : اختلاس مبلغ ١٤٦٦٠ر٢٩٦ بمعرفة رئيس

قسم الشطب ملف ٧٠٢ـ١٢/ح/٢

الطرق التى اتبعت فى ارتكاب الحادث :

ـ تعمد المذكور عدم ترحيل ارصدة أول المدة فى الدفاتر الموجودة فى الحساب الختامى حيث تبين انه تم ترحيل بعض الأرصدة دون البعض الآخر الى دفتر الدائن المتنوع كما توجد بعض الأرصدة فى الدفتر غير موجودة على الاطلاق فى الحساب الختامى كما توجد بعض الأرصدة بمبالغ مختلفة عما هو وارد بالحساب الختامى ولقد تلاحظ للجنة ان بعض الأرصدة الموجودة فى الدفتر متلاعب فيها كما هو وارد بمحاضر اللجنة بالتفصيل . وهذا الأمر أدى الى تلاعب السيد المذكور فى المبالغ المعلاه فى حساب الدائن المتنوع وصرف أموال عامة بدون وجه حق .

ـ تلاحظ ان المستندات التى تم صرفها من الدائن المتنوع محل مخالفات السيد المذكور حررت المذكرات المرفقة بها على نمط واحد ومؤشرا على معظمها من السيد/رئيس قسم الشطب المذكور بان هذه المبالغ معلاه بدفتر الدائن المتنوع بالتسوية رقم ..... وتاريخ ... وبمبلغ .... وفى حالات قليلة كان السيد المسئول عن مسك الدفتر الدائن المتنوع يقوم بالتأشير على هذه المذكرات وتعتمد هذه المذكرات من السيد/ رئيس قسم الشطب المذكور وتتضح من ذلك هيمنة السيد رئيس قسم الشطب على العمل ويؤخذ على السيد المسئول عن امساك الدفتر بعدم مراجعة دفتره وقطع بواقيه ومطابقة هذا الدفتر على الدفتر الاجمالى وأيضا على الاستمارة ٧٥ ع٠ح .

ـ كان المذكور يقوم بخصم مستندات الصرف على مبالغ معلاه فى الدائن المتنوع بموجب تسويات لا تمت بأى صلة الى حساب الدائن المتنوع وتسويات أخرى مبالغها تقل بكثير عن قيمة المستندات المخصومة عليها والبعض الآخر خصم على تسويات وهمية لا وجود لها .

الاسباب التى سهلت وقوع الحادث :

١ ـ كانت المستندات تكتب بأسماء وهمية وعلى الرغم من ذلك تقوم شئون العاملين بتحرير الاستمارات واعتمادها من الموظف المختص ومن السيد رئيس شئون العاملين دون التأكد من صحة هذه الأسماء وعما اذا كانوا من العاملين بالهيئة او المحالين بالمعاش من عدمه وخاصة أن هذه المستندات كانت تصرف كأنها سلف معاش معلاه بالدائنيين .

٢ ـ استغل السيد المذكور طبيعة عمله كرئيس لقسم الشطب وكان يقوم باستلام الشيكات بنفسه مخالفا بذلك اللوائح ثم يذهب الى البنك ويقوم بصرفها بعد تظهيرها ولقد تبين ذلك من مكاتبة البنك للهيئة .

٣ ـ استغل المذكور مدة خدمته الطويلة بالحسابات معتمدا على ثقة زملائه فيه وعدم مراجعة ادارتى شئون العاملين والحسابات للاستمارات محل المخالفات بالاكتفاء بتوقيعه على المذكرات المرفقة بالمستندات بأن هذه المبالغ معلاه فى دفتر الدائن المتنوع مخالفين بذلك نص المادة ٤٤٣، ٤٤٤ من اللائحة المالية للموازنة والحسابات

٤ ـ عدم مراجعة المبالغ التى قيدت فى دفتر الدائن المتنوع شهريا او كل مدة (ثلاثة اشهر) ومطابقته على الدفتر الاجمالى وكذلك على الاستمارة ٧٥ ع٠ح الشهرية والاستمارة ٧٥ ع٠ح عن المدة لأن عدم المراجعة منح الفرصة للتلاعب فى المبالغ المعلاه وذلك بالمخالفة للمادة ٦٩٧ من اللائحة المالية للموازنة والحسابات .

٥ ـ عدم تطبيق المادة ٧١٧ من اللائحة المالية للموازنة والحسابات والتى تقضى بتسوية المبالغ الدائنة المعلاة فى دفتر الدائن المتنوع .

الحالات المذكورة عينة لما يرتكب من حوادث الاختلاس والسرقة وقد قامت الادارة المركزية للتفتيش المالى باصدار الكتب الدورية تباعا فى محاولة للحد من هذه الحوادث بقدر الامكان .

يرجاء التفضل بالاحاطة .

رئيس قطاع
الحسابات والمديريات المالية
(محمد عبد اللطيف النحاس)

ملاحظات :

---

١ ـ لعدم التشهير فقد تم حذف أسماء الجهات التى وقعت بها هذه الاختلاسات وأسماء مرتكبيها .

٢ ـ نظرا لتكرار مثل هذه الحوادث فقد صدر الكتاب الدورى رقم ٦٩ لسنة ٨٤ والكتابين الدوريين ٥٤ لسنة ٨٦ ، ٥٧ لسنة ٨٧ وأخيرا الكتاب الدورى رقم ٣٨ لسنة ٨٨ المنشور بهذا العدد من المجلة .

(المحرر)

فتـــــاوى

إعداد محاسب / عبد السلام محمد السعدنى

عضو مجلس إدارة هيئة مديرى حسابات الحكومة

نعرض فى هذا البـاب الفتـاوى التىأصدرتها الجمعية العمومية لقسمى الفتـوى والتشريع وانتهت فيها الى ما يجب تطبيقـه فى الموضوعات التى ثار بشأنها جدل لتكون دليلا ومرشدا للسادة ممثلى وزارة المالية فى التطبيق العملى ..

الفتوى الاولى :

*** البدلات اللصيقة بالمرتب .**

كيـف يتم صرف البـدلات اللصـيقة بالمرتب ؟؟

فى جلستها المنعقدة فى ١٩٨٤/١١/٢٨ انتهت الجمعية العمومية لقسـمى الفتـوى والتشريع الى استحقاق العامل الممنوح اجازة مرضية بأجر مخفض لتوابع المرتب اللصيقة به بنفس نسبة استحقاق الأجر .

وفى ١٩٨٦/١٠/٢٢ انتهـت الجمعيـة العمومية لقسـمى الفتـوى والتشريع الى سريان هذا المبدأ الذى أقرته على جميـع البدلات اللصيقة بالمرتـب ولو لم تتضـمن القرارات المنظمة لمنح هذه البدلات النص على مثل هذا المبدأ ، وذلك فيما عداالبدلات التى يتم تنظيمها على نحو مخالف .

وكان قد تبين للجهاز المركزى للتنظيـم والادارة ان القانون رقم ٤٧ لسـنة ١٩٧٨ بنظام العاملين المدنيين بالدولة قد حدد فى المادة ٤٢ منه أنواعا مختلفة من البـدلات تقتضيها ظروف ومخاطر الوظيفـة وبدلات تستلزم منع شاغلها من مزاولة المهنة وبـدل اقامة فى المناطق النائية . وقد تضمنت بعض القرارات المنظمة لمنح بعض هذه البدلات كقرار نائب رئيس مجلس الوزراء رقم٢٩١١ لسنة ١٩٨١ بشأن البـدل المقـرر للأطباء البشريين وأطباء الأسـنان النص على ذات القاعدة التى تضمنتهافتوى الجمعيةالعمومية سالفة الذكر فقد نصت المادة الرابعة من هذا القرار على ان يسرى على البدل ما يسرى على الأجر عند القيام بالأجازات المختلفة أو عند تخفيضه او وقفه كله أو جزء منه هذا فى حين ان بعض القرارات الأخرى كالقرار رقم ٨٦٤ لسنة ١٩٧٩ بشأن بدل التمثيـل والقرار رقم ٥٦ لسنة ١٩٨٠ المعدل بالقرار رقم ١٣٧ لسنة ١٩٨٥ بشأن بدل الاقـامة لم يتضمنا النص على مثل هذه القاعدة وازاء تضمين القرارات المنظمة لمنح بعض البدلات النص على قاعدة ارتباط البدل بالأجر وعدم النص عليها فى بعض القرارات المنظمة لمنح بدلات أخرى فقد ثار التساؤل حول ما اذا كانت العبرة فى صرف البدل المقرر قانونا كاملا أم مخفضا بالقرار المنظم لمنحه أم أن البدل باعتباره من توابع المرتب يدوروجودا

وعدما معه بحيث اذا انخفض الأجر لأى سبب انعكس ذلك بالتبعية على البدل بغض النظر عن القرار المنظم للمنح .

(ملف رقم : (١٩٨٥/٤/٨٦)

الفتوى الثانية :

*** الاجازة لمرافقة الزوج لا تحظر الترقية :**

انتهى رأى الجمعية العمـومية لقسـمى الفتوى والتشريع بجلستها المنعقـدة بتاريخ ٢٢ اكتوبر ١٩٨٦ الى عـدم انطباق حـكم الفقرة الثانية من المادة(٦٩)من نظام العاملين المدنيين بالدولة الصادر بالقانون رقـم ٤٧ لسنة ١٩٧٨ على الأجازات الخاصةبدونمرتب لمرافقة الزوج .

وتتلخص وقائع الموضوع ــ حسبما يبين من الاوراق ــ فى أنه لما كان القانون رقم ١١٥ لسنة ١٩٨٣ بتعديل بعض أحكام قانون نظام العاملين المدنيين بالدولة الصادربالقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٨ استحدث حكما ضمنه المادة (٦٩) من هذا القانون مفاده حظـر ترقية العامل الى درجات الوظائف العليا اذا كان وقت اجرائها بأجازة فاذا كان شـاغلا لاحدى هذه الوظائف فلا يجوز الترخيص له بهذه الأجازة قبل مضى سنة من تاريخ شغله لها .

اما بالنسبة الى الترقية الى غير الوظائف العليا فلا يجوز لمن جاوزت أربع سنوات ، فقد ذهبت ادارة الفتوى لرئاسة الجمهورية والمحافظات بفتويها رقم ١٩٥٨ ، ٣ ملفـدرقم (٢٠٨٩/١/٧٥) وهى بصدد تفسيرها لهذا الحكم المستحدث ــ الى أنه لما كان المشرع فى المادة (٦٩) من قانون نظام العـاملين بالدولـة المشـار اليـه لم يفـرق بين الحاصـلين على اجـازات خاصـة بدون مرتـب لمرافقـة الـزوج والأجــازات الأخرى المرخص بها للعامل بدون مرتب وأن الحكم واحـد فى الحـالتين فان الحـكم المستحدث بالقانون رقم ١١٥ لسـنة ١٩٨٣ المشار اليه يتسع ليشمل الأجازات المرخـص بها للعامل لمرافقة الزوج وكذلك الحـالات المنصوص عليها بالبند الثانى من هذه المادة اذ لا وجه لقصر الحكم على الأجازة الواردة بالبند الثـانى دون الأول ، الا أن الجهـاز المركزى للتنظيم والادارة يرى أن هذاالنص المستحدث يقتصر حكمه على البند (٢) من المادة (٦٩) المشار اليه ولا يسند الى الأجازة الخاصة بدون مرتب لمرافقة الزوج المنصوص عليها فى البند (١) من هذه المادة .

(ملف رقم : (٣٤٤/٤/٨٦))

الفتوى الثالثة :

*** عدم اختصاص رؤساء الوحدات المحلية للمراكز بتوقيع جزاءات**

انتهى رأى الجمعية العمـومية لقسـمى الفتوى والتشريع بجلستها فى ١٩٨٦/٤/١٢ الى عدم اختصاص رؤساء الوحدات المحلية للمراكز بتوقيع جزاءات أو التصرف فيما نسب للعاملين بالادارات التعليمية الواقعة فى نطاق مراكز المحافظة .

وكان الجهاز المركزى للمحاسبات اعترض على قيام رؤساء الوحدات المحلية بمحافظة

المنيا وبعض الوحدات المحلية للمراكز بالمحافظة بتوقيع جزاءات أو التصرف فيما ينسب للعاملين بالادارات التعليمية الواقعة فى نطاق مراكز المحافظة من مخالفات وطلب الجهاز سحب هذه القرارات لصدورها من غير مختص وذلك استنادا الى ما انتهت اليه الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها المنعقدة فى ١٨/١١/٨١ من أن ـ اختصاص رئيس المركز بالاشراف على المساجد ليس من شأنه حجب اختصاص مديرية الأوقاف بالمحافظة ولا يخوله ـ أى رئيس المركز تأديب العاملين التابعين للمديرية فى النطاق الاقليمى للمركز ، فى حين ترى المحافظة ان هذا الرأى لا ينطبق على العاملين بالادارات التعليمية التى نقلت اختصاصاتها على الوحدات المحلية منذ عام ١٩٦٠ وتخضع خضوعا تاما ومباشر الاشراف هذه الوحدات .

(ملف رقم : ٨٦/٤/١٠٥٣)

الفتوى الرابعة :

*** بدل التفرغ وبدل الاقامة**

تتحمل بهما الجهة المنتدب اليها المهندس

انتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع الى أن الجهة المنتدب اليها المهندس / ..... هى التى تتحمل بصرف بدل التفرغ وبدل الاقامة المستحقين له .

وتتلخص وقائع هذا الموضوع ـ حسبما يبين من الأوراق ـ فى أن المهندس/..... قد ندب بموجب القرار رقم ٧٤ لسنة ١٩٧٩ للعمل من مصلحة الميكانيكا والكهرباء الى الادارة العامة لرى قنا لمدة سنة اعتبارا من ٢٥/١/١٩٧٩ ولم ينص هذا القرار على الجهة التى تتحمل بمرتبه وبدلاته .

وقد طلب الجهاز المركزى للتنظيم والادارة بموجب كتابه رقم ٨٢٦٩ المؤرخ ٤/٦/١٩٨٥ من ادارة الفتوى لوزارة الرى الافادة بالرأى عن الجهة التى تتحمل ببدلات العامل المذكور وقد انتهت ادارة الفتوى المشار اليها الى التزام الجهة المنتدب منها العامل ببدل الاقامة وبدل التفرغ طالما لم يحدد قرار ندبه تحمل الجهة المنتدب اليها ببدلاته وبتاريخ ٢٦/١/١٩٨٦ طلب الجهاز المشار اليه الى ادارة الفتوى المذكورة اعادة النظر فى هذا الموضوع على ضوء ما انتهت اليه اللجنة الثانية لقسم الفتوى بجلستها المنعقدة فى ٣/١١/١٩٨٥ من تحمل الجهة المنتدب اليها العامل ببدل طبيعة العمل وبدل التفرغ المستحقين له خلال فترة ندبه .

وبعرض الموضوع على اللجنة الثالثة لقسم الفتوى قررت بجلستها المنعقدة فى ٢٦/٥/١٩٨٦ احالته الى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع لأهميته وعموميته .

وعرض الموضوع على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها المنعقدة فى ٢٢/١٠/١٩٨٦ وبعد أن تم لها استعراض أحكام القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٨ ، أصدرت فتواها السابقة .

(ملف رقم ٨٦/٤/١٠٥٧)

اعداد :

محاسب / عبد السلام محمد السعدنى

عضو

أسرة التحرير

الادارة المركزية للتفتيش المالى

الادارة العامة لبحث حوادث الاختلاسات

ملف رقم : ٦٣٧ ـ ١٠/٨٦ ـ ٨٧

الكتب الدورية

كتاب دورى رقم ٣٨ لسنة ١٩٨٨

سبق ان اصدرت هذه الوزارة الكتاب الدورى رقم ٦٩ لسنة ١٩٨٤ بالاجراءات الواجب اتخاذها عند وقوع الاختلاس والتعليمات الواجب اتباعها فى محاولة للحد من هذه الحوادث كما اصدرت الكتابين الدوريين رقمى ٥٤ لسنة ١٩٨٦ ، ٥٧ لسنة ١٩٨٧ متضمنة الاشارة الى ضرورة التزام الجهات بالتعليمات المالية .

ونتيجة لمتابعة دراسة حوادث الاختلاسات التى ابلغت للوزارة عن العام المالى ٨٦/١٩٨٧ والاساليب التى أتبعت فى ارتكابها بالاضافة الى ملاحظات الجهاز المركزى للمحاسبات فقد تبين ان بعض الجهات الادارية لا تولى عناية كافية لتلافى ما سبق الاشارة اليه من تعليمات وملاحظات للحد من هذه الحوادث .

لذا تؤكد هذه الوزارة على ضرورة اتباع الآتى :ـ

١ ـ الالتزام بأحكام المواد من ٩٦ الى ١٠٥ من اللائحة المالية للموازنة والحسابات وتعديلاتها والتى تتعلق بأحكام الرقابة على المبالغ التى تحصل بموجب قسائم التحصيل (مادة ٢٧) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٢٧ لسنة ١٩٨١ .

٢ ـ الاهتمام بأن يقر كل مستلم لدفتر من الدفاتر ذات القيمة على ظاهر أول قسيمة ثابتة من الدفتر بأنه استلم الدفتر المذكور كاملا (مادة ٢٧٤) ، من اللائحة المالية للموازنة والحسابات .

٣ ـ جرد محتويات خزينة الجهة الادارية من نقود واوراق ذات قيمة ثلاث مرات كل شهر وبواقع مرة واحدة خلال كل عشرة أيام وبصورة مفاجئة حسبما توضح بالمادة ٢٨ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٢٧ لسنة ١٩٨١

٤ ـ مراعاة التزام العاملين بالوحدة الحسابية بأحكام القوانين والتعليمات المالية المقررة وكذا عدم تداول الدفاتر الحسابية بين ايدى كثيرة والا يمسك الدفتر سوى الشخص المعهود به اليه وفى حالة غيابه يمسكه من يكلف بالعمل رسميا (مادة ٣٧) من اللائحة التنفيذية لقانون ١٢٧ لسنة ١٩٨١ .

٥ ـ تخصيص غرفة حفظ مستقلة للمستندات الحسابية وتعيين أمين حفظ بها

وتجهيزها لحفظ المستندات بطريقة تسهل الرجوع اليها (مادة ٥٢ من اللائحة التنفيذية للقانون ١٢٧ لسنة ٨١) .

٦ ـ تسوية حوافظ البنك المركزى أولا بأول لمراقبة حساب الشيكات وكذا مراقبة وتسوية حساب النقدية طبقا لأحكام المادتين ٧٠٥ ، ٧١٣ من اللائحة المالية للموازنة والحسابات .

وتهيب وزارة المالية بكافة مستويات التنفيذ بالجهاز الادارى للدولة ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة والاجهزة المستقلة بضرورة اتباع التعليمات المالية وتلافى الملاحظات الواردة بتقارير التفتيش المالى والجهاز المركزى للمحاسبات .

وعلى السادة المراقبين الماليين بالوزارات والمديرين الماليين بالمحافظات ومديرى عموم الحسابات ومراقبى عموم الحسابات بالهيئات العامة والاجهزة المستقلة متابعة تنفيذ هذه التوصيات وما ورد بالكتب الدورية السابق صدورها فى هذا الشأن بكل دقة حفاظا على المال العام .

رئيس قطاع

الحسابات والمديريات المالية

(محمد عبد اللطيف النحاس)

« وزارة المالية »

قطاع الحسابات الختامية

كتاب دورى رقم (١٠) لسنة ١٩٨٨
بشأن المعالجة المحاسبية للاستخدامات الاستثمارية

بمناسبة صدور قانون خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية لعام ٨٧/١٩٨٨ رقم ١٣ لسنة ١٩٨٧ والذى قضى فى مادته الرابعة بأنه :

يجوز لبنك الاستثمار القومى بموافقة وزير التخطيط اتاحة التمويل وتسوية المستحقات عن الاعمال التى تمت خلال سنوات الخطة الخمسية ٨٢/١٩٨٣ ـ ٨٦/١٩٨٧ ولم تواجه بتمويل خلال سنوات التنفيذ وذلك خصما على الاعتمادات الاجمالية المخصصة لذلك بموازنة بنك الاستثمار القومى لعام ٨٧/١٩٨٨ .

وتنفيذا للمادة «٦» من قانون المحاسبة الحكومية ١٢٧ لسنة ١٩٨١ والمادة «١٧» من لائحته التنفيذية بأن تسجل العمليات المتعلقة بالمشروعات الاستثمارية على أساس ما يتم توريده او انجازه بمجرد ثبوت التوريد أو الانجاز ، سواء كان السداد مصاحبا للتوريد او سابقا له أو لاحقا عليه بما يعنى تطبيق أساس الاستحقاق فى الموازنة الاستثمارية (استخداما وايرادا) .

وبناء على ماجاء بالقانون رقم ١١٩ لسنة ١٩٨٠ الخاص بانشاء بنك الاستثمار القومى حيث قضت المادة «٢» منه أن يكون غرض البنك تمويل كافة المشروعات المدرجة بالخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة وذلك عن طريق الاسهام فى رؤوس اموال تلك المشروعات او عن طريق مدها بالقروض او غير ذلك من الوسائل ومتابعة تنفيذ تلك المشروعات .

وبناء على ما تضمنه التأشير العام رقم «٥٢» من تأشيرات الموازنة للسنة المالية ٨٧/١٩٨٨ والتى تقضى بأن يجوز لبنك الاستثمار القومى سداد المستحقات المطلوبة من بعض الجهات عن اعمال تم تنفيذها فعلا لمشروعات واردة بالخطة الخمسية وتضمنتها حساباتها الختامية بعد موافقة وزير التخطيط وذلك فى حدود موارد تلك السنوات التى توافرت لدى بنك الاستثمار القومى .

وبناء على ما تضمنه التأشير العام رقم «٦٢» من التأشيرات المرافقة لموازنة السنة المالية ٨٧/١٩٨٨ والتى تقضى بأنه :

« يجوز لوزير المالية او من يفوضه زيادة التحويلات الرأسمالية فى ضوء المستحقات الفعلية او أية التزامات مستجدة ويكون ذلك بعد موافقة وزارة التخطيط بالنسبة للدفعات

المقدمة وتعدل الموازنات تبعا لذلك بشرط الا يترتب على ذلك أية أعباء على الموازنة العامة للدولة .

والحاقا للكتب الدورية رقم ٣٥ لسنة ١٩٨١ ، ٤٦ لسنة ١٩٨٣ ، ١٠ لسنة ١٩٨٧ توجه وزارة المالية نظر كافة الوحدات الحسابية بجهات التنفيذ الى مراعاة تطبيق مبدأ الاستحقاق على جانبى الموازنة الاستثمارية (استخداما وايرادا) على كافة الاستثمارات العينية التى تمت حتى ٣٠ / ٦ لأى سنة مالية ولو لم تواجه بتمويل خلال سنة التنفيذ .

وتجرى القيود المحاسبية التالية :

أولا : فى حالة اذا كان التمويل مصاحبا او سابقا على التنفيذ العينى (الدفعات المقدمة) يراعى اجراء القيود المحاسبية الواردة بالكتاب الدورى رقم ٣٥ لسنة ١٩٨١ ورقم ٤٦ لسنة ١٩٨٣ .

ثانيا : فى حالة اذا كان التمويل لاحقا على التنفيذ العينى :

أ ـ فى السنة المالية التى يتم فيها التنفيذ العينى وثبت فيها الاستحقاق يراعى اجراء قيد حسابات الموازنة كالآتى :ـ

من حـ / الاستخدامات الاستثمارية (مشروع) .

الى حـ/ الايرادات الرأسمالية المتنوعة

(بالباب الثالث)

مجموعة ـ ٢ ـ ايرادات تحويلية رأسمالية

بند ـ ١ ـ ايرادات من مصادر متنوعة

نوع ـ ٤ ـ أخرى

وذلك لاثبات الاستثمار العينى المحقق ومصدر تمويله المتمثل فى الائتمان الممنوح من الغير وفى ذات الوقت يجرى القيد المحاسبى التالى لاثبات الأثر على حسابات الأصول والخصوم :ـ

من حـ / جارى مبالغ مدينة تحت التسوية طرف بنك الاستثمار القومى

الى حـ / جارى المستحقات الاستثمارية

ب ـ فى السنة المالية التى يتم فيها التمويل وصرف المستحقات تجرى القيود الآتية : ـ

١ ـ قيد التمويل من بنك الاستثمار :

من حـ / جارى البنك المركزى باسم بنك الاستثمار القومى

الى حـ / جارى المبالغ المدينة تحت التسوية

(طرف بنك الاستثمار القومى)

٢ ـ قيد صرف المستحقات ويتم بعداجراء التعديل اللازم فى موازنة الجهة التنفيذية وفقا لحكم المادة » ٦٢ « من التأشيرات العامة للموازنة والمادة «٤٤» من قانون الخطة رقم «١٣» لسنة ١٩٨٧ المشار اليهما .

وتجرى القيود المحاسبية التالية :

قيد حسابات الموازنة

من حـ / مصروفات الباب الرابع ـ التحويلات الرأسمالية .

بند ـ ٦ ـ تحويلات رأسمالية أخرى

الى حـ / الباب الرابع ـ القروض والتسهيلات الائتمانية

مجموعة ـ ١ ـ قروض محلية

بند ـ ١ ـ قروض من بنك الاستثمار القومى

قيد الاصول والخصوم

من حـ / جارى المستحقات الاستثمارية

الى حـ / الشيكات

الى حـ / الاستقطاعات

وذلك بمقدار ما يقابل تسوية المستحقات او النقص فى الارصدة الدائنة المرتبطة بهذه المستحقات ويراعى تطبيق ما جاء بهذا الكتاب الدورى اعتبارا من حساب ختامى السنة المالية ٨٦/١٩٨٧ وذلك بالرجوع للادارات المركزية للختاميات المختصة بوزارة المالية لاجراء التسويات التصويبية اللازمة لتضمين السنة المالية المذكورة بكافة الاستثمارات العينية التى تمت ولم يسبق اثباتها فى ختاميات السنوات السابقة وذلك تصحيحا لاوضاع الحسابات الختامية (بما يطابق النتائج الفعلية بتنفيذ الخطة الخمسية) .

وكقاعدة عامة يراعى تطبيق التعليمات المتقدمة فى مثل تلك الحالات مستقبلا التزاما باساس الاستحقاق فى تنفيذ الموازنة الاستثمارية وفقا لما قضى به قانون المحاسبة الحكومية .

المشرف

على قطاعات الحسابات

د. أحمد سالم

وزارة المالية

الادارة المركزية للخبرة المحاسبية

ملف رقم : ٧٢٣–١/١/١٨١

كتاب دورى رقم ٤١ لسنة ١٩٨٨

استفسرت بعض المراقبات المالية عن مدى التزامها بامساك سجل الارتباطات (٢٩٢ع٠ح) فى ضوء ماورد بالقانون ١٢٧ لسنة ١٩٨١ ، ولائحته التنفيذية بشأن المحاسبة الحكومية

وفى هذا الصدد واعمالا لنص المادة ٨ من القانون السالف الذكر والتى تقضى بأنه « لا يجوز الارتباط بأى مصروف يقتضى الخصم به على موازنة السنة المالية القائمة الا بعد الرجوع الى ممثلى وزارة المالية المختصين طبقا لما تتضمنه اللائحة التنفيذية — ويحظر على ممثلى وزارة المالية بالوحدات الحسابية الموافقة على صرف أية مبالغ قبل الحصول على الارتباط المالى على النحو الذى توضحه اللائحة التنفيذية .

وفى ضوء نص هذه المادة وما يتضح من مضمونها فانه يتعين على السادة ممثلى وزارة المالية بالوحدات الحسابية (وكلاء ومديرى ومراقبى الحسابات) الامتناع عن الصرف قبل الحصول على الارتباط اللازم لذلك ويستفاد من عبارة « الحصول على الارتباط اللازم لذلك » ان يتم الرجوع الى الجهة الرئاسية والاشرافية الاعلى لممثلى وزارة المالية بالوحدات الحسابية والمتمثلة فى المراقب المالى المختص للحصول على الارتباط اللازم .

ويتم الارتباط فى هذه الحالة عن طريق قيام الجهة الادارية (الميزانية — المشتريات والمخازن ...) بتقديم طلب الارتباط الى الوحدة الحسابية حيث تقوم الاخيرة باستيفاء البيانات المطلوبة على طلب الارتباط وارساله الى المراقبة المالية المختصة للحصول على الارتباط المالى اللازم .

لذا تسترعى وزارة المالية نظر جميع المراقبات المالية والوحدات الحسابية بمراعاة ما يلى :—

— تمسك كل مراقبة مالية سجلا (استمارة ٢٩٢ ع٠ح) لقيدالارتباطات لجميع الوحدات الحسابية التابعة لها ويكون تحت اشراف المراقب المالى وعليه وضع الانظمة التى تحقق الغرض من الوقوف على حالة اعتمادات الموازنة فى أى وقت من السنة .

— يتم الارتباط المالى من المراقبات المالية قبل الصرف وذلك عن طريق قيام الوحدات الحسابية التابعة للمراقبة المالية باستيفاء بيانات طلب الارتباط وارساله الى المراقبة المالية للحصول على الارتباط اللازم قبل الموافقة على الصرف .

— يراعى اجراء المطابقة دوريا بين سجلات الارتباطات الممسوكة بمعرفة المراقبة المالية (استمارة ٢٩٢ ع٠ح) مع سجلات الارتباطات الممسوكة بالوحدات الحسابية (٢٩١ ع٠ح)

لذا توجه هذه الوزارة نظر كافةالمسئولين الماليين بالجهاز الادارى والهيئات العامة الى مراعاة تنفيذ ماجاء بهذا الكتاب الدورى — وعلى السادة المراقبين الماليين بالوزارات ومديرو الحسابات ووكلائهم تنفيذ ما تقدم .

رئيس

الادارة المركزية لحسابات الحكومة

(محاسب / مصطفى حسان)

[illegible]

[illegible]